Rok VI PAŹDZIERNIK 1937 Nr 10

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU DZIESIĄTEGO.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

1932.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty zagranicznego biura zarządu spółki akcyjnej.

Koszty zagranicznego biura zarządu spółki akcyjnej, administrującego nie tylko krajowym źródłem dochodu, ale i zagranicznym, mogą obciążać przychody krajowego źródła tylko w miarę związku tych kosztów z osiągnięciem wspomnianych przychodów.

Wyrok NTA z 10 maja 1937 l. rej. 8836/33, 2822/35 i 302/36 w sprawie Towarzystwa Francusko-Włoskiego Dąbrowskich Kopalń Węgla Sp. Akc. w Dąbrowie Górniczej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930, 1931 i 1932.

... Skarga, dotycząca roku podatkowego 1930, zarzuca obrazę art. 6 i 21 ustawy w kwestii określenia udziału skarżącej w wydatkach na utrzymanie rady zarządzającej w Lyonie. Mianowicie władza określiła wysokość tego udziału według stosunku zysków bilansowych osiągniętych z ogólnej działalności Spółki łącznie w Polsce i za granicą do zysków bilansowych osiągniętych z działalności w Polsce i w odpowiedzi na skargę podnosi, że taki podział kosztów utrzymania rady zarządzającej „jest jedynie racjonalny w świetle postanowień art. 6 ustawy o podatku dochodowym". Skarga natomiast wyraża zapatrywanie, że „jedynym kluczem podziału wydatków, zgodnym z ustawą o podatku dochodowym, może być stosunek kapitałów zakładowych".

Żadnej ze stron nie można przyznać racji, kiedy broni pewnej zasady podziału kosztów utrzymania wspólnych organów jako jedynie zgodnej z ustawą o podatku dochodowym. Ustawa bowiem zagadnienia tego bezpośrednio nie normuje, a z przepisów art. 6 ust. 1 i art. 8 p. 5 wynika tylko, że podział takich kosztów powinien być dokonany w ten sposób, aby wydatki na osiągnięcie dochodu ze źródeł położonych za granicą, a nie podlegających w Polsce opodatkowaniu, zupełnie nie obciążały tutejszych przychodów, oraz by tutejsze przychody były obciążone wspólnymi kosztami tylko w miarę związku tych kosztów z osiągnięciem wspomnianych przychodów. Widoczne jest, że jest to zagadnienie natury faktycznej, wymagające uwzględnienia rodzaju zarządzanych przez owe wspólne organa źródeł dochodu, organizacji danego zarządu, jak również rodzaju wydatków składających się na sumę kosztów. Nie można tedy z góry, niezależnie od takich danych faktycznych, uznać tylko jedną zasadę podziału kosztów za zgodną z ustawą a wykluczyć inne. W szczególności nie można też z góry wykluczyć zasady podziału według stosunku kapi-

tałów zakładowych, której zastosowania domaga się skarżąca, a którą zresztą władze wymiarowe niejednokrotnie same stosują (por. np. sprawę wymiaru podatku dochodowego Francuskiej Spółce Akc. „Towarzystwo Elektryczności w Warszawie", rozstrzygniętą wyrokiem NTA z 5 lutego 1934 l. rej. 4811/31 i 5962/31[1])).

Z uwagi na wspomnianą stronę faktyczną kwestii władza nie była uprawniona do zastosowania obranej przez siebie zasady podziału bez dania podatniczce w sposób prawidłowy sposobności do uzasadnienia klucza podziału przez nią żądanego. Dopiero w tym przypadku gdyby podatniczka nie dostarczyła potrzebnych danych i żądanych ewentualnie dowodów lub gdyby przedstawiony przez nią materiał nie zdołał rozproszyć wątpliwości władzy, aktualne byłoby zastosowanie innego klucza podziału. Prawidłowym postępowaniem wyjaśniającym, o którym właśnie była mowa, powinna być też objęta okoliczność, o której odpowiedź na skargę wspomina jako o technicznej przeszkodzie do zastosowania proponowanego przez Spółkę klucza podziału wydatków, mianowicie, iż bilanse Spółki w Polsce podlegały dwukrotnej waloryzacji, podczas gdy zasady bilansowania stosowane przy bilansach z ogólnej działalności Spółki nie ulegały zmianom, tak, iż w rezultacie podczas gdy kapitał zakładowy, ujawniony w bilansie z ogólnej działalności Spółki, wynosi 6.500.000 franków, kapitał wydzielony na działalność w Polsce wynosi 11.018.577,22 zł. Rzeczą Spółki byłoby w tym względzie udzielić potrzebnych wyjaśnień i ewentualnie zaproponować w sposób konkretny sprowadzenie niewspółmiernych wielkości do wspólnej miary.

Nieprzeprowadzenie określonego tu postępowania wyjaśniającego stanowi istotną wadliwość postępowania....

1933.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na zapłacenie podatku od przyrostu wartości nieruchomości[2]).

Pobierany na podstawie niemieckiej ustawy z 14 lutego 1911 (Dz. Ust. Rz. str. 33) tudzież na podstawie ustawy z 14 kwietnia 1924 poz. 47 Dz. Ust. Śl. podatek od przyrostu wartości nieruchomości nie należy do podatków bezpośrednich, potrącalnych w myśl art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym. (Teza).

---

[1]) OPA 734/34.

[2]) Por. OPA 2/32, 1502/36, 1503/36.

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1937 l. rej. 3652/35 w sprawie Franciszka Michatza przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

...Nie może być uznany za słuszny zarzut naruszenia art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym przez doliczenie do dochodu podatku od przyrostu wartości nieruchomości, będącego zdaniem skarżącego podatkiem bezpośrednim. Podatek ten bowiem, pobierany na obszarze górnośląskiej części województwa śląskiego — na podstawie niemieckiej ustawy z 14 lutego 1911 (Dz. Ust. Rz. str. 33) i ustawy z 14 kwietnia 1924 o tymcz. ureg. fin. komun. w województwie śląskim poz. 47 Dz. Ust. Śl. — przy przejściu nieruchomości jest w istocie swej rodzajem opłaty od przeniesienia własności nieruchomości i jako taka opłata nie podpada pod pojęcie podatków bezpośrednich....

1934.

PODATEK DOCHODOWY.

Stopa zyskowności — zastosowanie przez władzę wyższej niż normalna[1]).

Brak w aktach usprawiedliwienia zastosowania wyższej stopy zyskowności niż normalna stanowi wadliwość postępowania.

Wyrok NTA z 7 kwietnia 1937 l. rej. 5545/35 w sprawie Jakuba Tyszlera przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

...W myśl stałej judykatury Trybunału zastosowanie zaoczności nie pozbawia atoli płatnika prawa podniesienia zarzutu dowolności wymiaru. Zarzut ten konkretyzuje w szczególności płatnik w tym kierunku, że zastosowana została wyższa stopa zyskowności niż normalna, przy czym w skardze powołuje się na okólnik Izby Skarbowej Grodzkiej w Warszawie z 17 lipca 1933 nr W. II. 184.604/3/35, zawierający przeciętne normy zyskowności, wedle którego władze skarbowe miały stosować jako przeciętną 5% względnie 6% stopę zyskowności co do przedsiębiorstw tego rodzaju, jakie skarżący prowadzi. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę nie zajęła wyraźnie stanowiska co do tego twierdzenia, przyjąć jednak trzeba, że zastosowała wyższą stopę niż przeciętną, gdyż zastoso-

[1]) Por. § 67 ust. 2 rozp. wykon. do O. P. poz. 270/37 Dz. Ust.

wanie 12% stopy w konkretnym wypadku osobno usprawiedliwia. Otóż co się tyczy tego usprawiedliwienia, to według treści zaskarżonego orzeczenia polega ono na tym, że 1) przedsiębiorstwo skarżącego ma wyrobioną klientelę, 2) że obrót w latach następnych wzrósł o 100% i 3) że wyjątkowo dobra koniunktura wynika z ogólnego położenia podatnika. Co się tyczy momentu pierwszego, to rzecz oczywista, że normalne przedsiębiorstwo handlowe ma klientelę wyrobioną. Co do momentu drugiego, to słusznie skarga powołuje się na art. 13 ustawy o podatku dochodowym, według którego każdy rok operacyjny stanowi odrębną całość dla podatku; stosunki więc lat następnych nie mogą świadczyć ani na korzyść, ani na niekorzyść płatnika. Co się wreszcie tyczy momentu trzeciego, to ogólne położenie płatnika mogłoby uzasadniać jedynie zastosowanie art. 64 ustawy i to pod warunkami tam określonymi, a władza nie twierdzi, że ten przepis prawny zastosowała.

Zastosowanie tedy wyższej niż normalna stopy zyskowności nie ma w aktach usprawiedliwienia, a zatem ten zarzut skargi należało uznać za trafny....

1935.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty reprezentacyjne członków wyższej administracji spółki akcyjnej.

Kwoty, wypłacone członkom wyższej administracji spółki akcyjnej na koszty reprezentacyjne, podpadają pod pojęcie „wynagrodzeń wszelkiego rodzaju" z art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 30 listopada 1933 l. rej. 7468/30 w sprawie Hurtowni Skór Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Decyzją z 7 czerwca 1930 Ministerstwo Skarbu, rozstrzygając odwołanie Hurtowni Skór Sp. Akc. w Poznaniu od wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1929, nie uwzględniło roszczenia o potrącenie z podstawy wymiaru... sumy 9.600 zł, pobranej przez członków zarządu tytułem kosztów reprezentacyjnych. W uzasadnieniu Ministerstwo... podało, że kwota ta, pobrana przez członków zarządu tytułem kosztów reprezentacyjnych, poniesienie których nie jest udowodnione, podpada pod normy wynagrodzenia z art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym i jako nadwyżka ponad te normy podlega doliczeniu do dochodu podatkowego....

Skarga zarzuca niesłuszność doliczenia do wynagrodzenia osób wyższej administracji kosztów reprezentacyjnych z tego tylko powodu, że poniesienie tych kosztów przez odnośnych członków zarządu nie jest udowodnione. Skarga staje przy tym na stanowisku, że skoro organa skarżącej Spółki wydatki na reprezentację zaaprobowały i zapisano je do ksiąg na rozchód, natenczas musi to być dostatecznym dowodem poniesienia tych wydatków nie przez członków zarządu, gdyż o to w danym wypadku nie chodzi, lecz przez Spółkę jako podatnika.

Otóż w tej materii podnieść należy, że według art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym za zyski bilansowe uważa się nadwyżki ponad ustawowe maximum kwot pensyj i wszelkiego rodzaju wynagrodzeń osób, biorących czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa i zarazem wchodzących do składu zarządu w charakterze członków. Z użytego w powyższym przepisie określenia „wszelkiego rodzaju" wynika, że podpadają pod nie także kwoty, wypłacane wspomnianym członkom zarządu na koszty reprezentacyjne. Wynika to również i z zestawienia omawianego przepisu art. 21 z art. 20 ustawy, według którego za dochód z uposażeń służbowych, emerytur i z najemnej pracy uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzach lub w naturze, jakie podatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy łącznie z wszystkimi dodatkami. Zatem nie kwestia, iż odnośny wydatek należy do kosztów handlowych spółki, jest istotna i miarodajna dla oceny potrącalności wydatku, o którym mowa, lecz tylko kwalifikacja tego wydatku przede wszystkim z tego punktu widzenia, jakim osobom wypłacono odnośne sumy. Z tego zaś punktu widzenia uznała pozwana władza wydatek 9.600 zł za podpadający pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy, jako część pobranego przez członków zarządu wynagrodzenia, a to zapatrywanie jest, jak wykazano wyżej, zasadne....

1936.

PODATEK DOCHODOWY.

Nieudokumentowane wydatki członków wyższej administracji spółki akcyjnej. — Grzywna w związku z podatkiem dochodowym od uposażeń służbowych.

1. Uznanie wydatku, dokonanego przez dyrektora spółki akcyjnej, przez władze spółki za koszt handlowy nie zastępuje badania i oceny wydatku przez władze wymiarowe pod kątem widzenia art. 6 ustawy o po-

datku dochodowym, ani też nie unicestwia prawa władzy do tego badania i oceny.

2. Grzywna, wymierzona służbodawcy w związku z przepisami o podatku dochodowym od uposażeń, podlega odliczeniu od ogólnego dochodu na zasadzie art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 21 lutego 1934 l. rej. 4401/30 w sprawie firmy: Drukarnia Lech Sp. Akc. w Gnieźnie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Skarga zarzuca zaskarżonemu orzeczeniu naruszenie prawa z powodu doliczenia do zysku bilansowego kwot 79.052,45 zł oraz 2.008,40 zł. Zdaniem skarżącego Towarzystwa doliczenie to jest wynikiem mylnej interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym.

NTA rozważył co następuje:

W sprawozdaniu z badania ksiąg handlowych skarżącego Towarzystwa organ urzędowy ustalił, iż na kwoty, wydatkowane z kasy przez dyr. T., zaksięgowane na rachunkach kosztów handlowych i prowizyj a wynoszące łącznie 79.052,45 zł, nie przedłożono mimo jego żądania dowodów kasowych, a dyr. T. oświadczył, że chodzi właściwie tylko o poniesione w związku z jego podróżami do Warszawy koszty handlowe, na które nie ma żadnych dowodów pisemnych a z których rozliczał się ustnie wobec rady nadzorczej. Na wątpliwości, przedstawione Towarzystwu z powodu nieudokumentowania tych wydatków — jak zaznacza wezwanie do wyjaśnień — wysokich w stosunku do kapitału akcyjnego (100.000 zł) i obrotu Towarzystwa w r. 1928 (576.187 zł), Towarzystwo odpowiedziało, iż chodzi o wydatki, zmierzające do osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia jego przychodów, przyjęte i zatwierdzone przez władze Towarzystwa, wyłącznie do tego powołane, a żądanie dowodów na te wydatki nie ma, z uwagi na przepis art. 21 w związku z art. 6 ustawy o podatku dochodowym, prawnego uzasadnienia. Na tym samym stanowisku stało Towarzystwo w odwołaniu i stoi w skardze, która przyznaje, „że dyrektor T. nie przedłożył ze swej strony żadnych dowodów, iż wydatkował ową kwotę w związku z osiągnięciem dochodu przez Spółkę", jednak twierdzi, iż ta okoliczność „jest w danym wypadku bez znaczenia, bo ocena celowości i dochodowości wydatków, poczynionych na cele Spółki, nie należy już do władz skarbowych".

Otóż u podstaw tej obrony leży widoczny błąd. Przy kwalifikacji wydatku jako potrącalnego kosztu (art. 6 ustawy) nie grają wprawdzie istotnej roli jego celowość ani skuteczność, jako elementy jego przydatności (zob. wyrok NTA z 25 listopada 1933 l. rej. 2346/33[1])) i ocena tych

---

[1]) OPA 503/33.

elementów pozostawiona być musi władzom osoby prawnej do tego powołanym, atoli stąd bynajmniej nie wynika, by władzom skarbowym nie przysługiwało prawo badania p r z e z n a c z e n i a wydatków i prawo ich kwalifikowania na tej podstawie ze stanowiska przepisów ustawy o podatku dochodowym. Przeciwnie, skoro art. 6 za potrącalne uznaje tylko koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, art. 8 zaś za niepotrącalne — wydatki nie związane z osiągnięciem dochodu, władzom skarbowym musi służyć prawo badania nie tylko faktu poniesienia wydatku przez podatnika, ale także jego przeznaczenia, a tym samym jego związku z osiągnięciem dochodu, jako koniecznego warunku jego potrącalności. Art. 55 i następne wskazują sposoby realizowania tego prawa władzy, art. 58 zaś, 60 i 63 ust. 1 zapewniają przy tym ochronę praw podatnika. Aprobata wydatku ze strony władz osoby prawnej, o czym mówi skarga, załatwia sprawę oczywiście tylko w stosunku do osób wydatkujących, na wewnątrz, ale ani nie zastępuje badania i oceny wydatku przez władze wymiarowe, ani tym mniej nie może unicestwić przysługującego tym władzom prawa takiego badania i oceny.

Zapatrywanie skargi należało tedy uznać za mylne, a w konsekwencji za nieuzasadniony — na nim tylko oparty — zarzut skargi przeciw motywowi zaskarżonego orzeczenia, streszczającemu się w nieudowodnieniu związku wydatku z osiągnięciem dochodu.

W tym stanie rzeczy NTA za nieistotną uznał poruszoną w skardze kwestię, czy zaskarżone orzeczenie trafnie wyraża się, że wymieniona kwota podlega doliczeniu do dochodu podatkowego „na równi z nadwyżką wynagrodzenia czynnych członków zarządu Spółki".

...Należało uznać co do pozostałych pozycji, składających się na sumę 2.008,40 zł, że uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia jest niedostateczne, a postępowanie z tego powodu wadliwe. W odniesieniu do tych pozycji ... władza pozwana ograniczyła się do podania, że są one wydatkami nie związanymi z osiągnięciem dochodu, nie wyjaśniając bliżej swego stanowiska w sposób, który by umożliwił podatnikowi należytą obronę w postępowaniu kasacyjnym.

Co do poszczególnych pozycji należy jeszcze zauważyć co następuje:

Kwotę 60 zł sprawozdanie z badania ksiąg określa jako „grzywnę od podatku od uposażeń służbowych". Gdyby pozycję tę traktować pod kątem widzenia przepisu art. 10 p. 5 ustawy, to odliczeniu jej nie mogłaby stanąć na przeszkodzie okoliczność, że chodzi o grzywnę z ustawy o podatku dochodowym. NTA powołuje się w tym względzie na motywy wyroku z 15 września 1930 l. rej. 2397/28 (Zb. wyr. nr 344 S). Zajmują się one wprawdzie odsetkami zwłoki od podatku dochodowego, ale podana w nich wykładnia przepisu art. 10 p. 5 stosuje się i do grzywien. ...

Glosa J. Pomianowskiego — przy orzeczeniu 1947/37.

1937.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty reprezentacyjne i koszty podróży członków wyższej administracji spółki akcyjnej.

1. Uznanie ksiąg handlowych za prawidłowe nie uchybia prawu władzy badania zaksięgowanych wydatków na reprezentację i koszty podróży pod kątem widzenia przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym.

2. Ryczałtowe sumy, wypłacane na koszty reprezentacji i podróży, podpadają pod pojęcie „wszelkiego rodzaju wynagrodzeń“.

Wyrok NTA z 30 listopada 1934 l. rej. 4431/31 w sprawie firmy: Warszawsko-Łódzkie Towarzystwo Handlowe Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...W postępowaniu wymiarowym ustalono w protokołach rewizji ksiąg, że Spółka nie posiada i nie przedstawiła żadnych dowodów na sporne kwoty, wypłacone w centrali osobom, należącym do wyższej administracji, na koszty podróży i jako koszty reprezentacyjne. Co do sumy 10.100 zł ustalono, że składają się na nią wypłacone dyrektorowi oddziału łódzkiego kwoty po 500 zł miesięcznie, a w grudniu 1000 zł „tytułem reprezentacji“ oraz kwoty po 300 zł miesięcznie „tytułem rozjazdów“. Na wezwanie do przedstawienia specyfikacji kosztów reprezentacyjnych oraz sum wypłaconych na koszty podróży Spółka nie udzieliła żadnej odpowiedzi. W postępowaniu odwoławczym ustalono protokolarnie, że Spółka nie posiada żadnych dowodów na kwoty wydatkowane tytułem kosztów reprezentacyjnych, natomiast na koszty podróży Spółka przedstawiła potwierdzenia poszczególnych członków wyższej administracji, że tytułem zwrotu kosztów podróży otrzymali za wymienione w tych potwierdzeniach okresy czasu każdy podaną kwotę, np. jeden za czas od 15 stycznia do 31 marca 1928 1.800 zł, drugi za I półrocze 1928 9.000 zł itd.

Otóż skarżąca zarzuca, że sam brak szczegółowego wyliczenia się nie może decydować o charakterze wypłaconych sum, lecz decyduje cel, na jaki one zostały użyte, a ten podany jest w księgach handlowych, które władze skarbowe uznały za prawidłowe.

O ile chodzi o ten ostatni argument, zauważyć należy, iż ustawa o podatku dochodowym daje władzom wymiarowym prawo żądania od płatnika wyjaśnień i dowodów na poszczególne pozycje kosztów handlowych, celem stwierdzenia ich podatkowej kwalifikacji. Z prawa tego władza może robić użytek również i w tym przypadku, kiedy chodzi o wy-

datek buchalteryjnie wystarczająco udokumentowany, to znaczy: prawo badania danych pozycji bilansowych służy władzy także i wówczas, gdy nie kwestionuje prawidłowości ksiąg handlowych, — co jest oczywiste, jeśli się zważy, że według postanowień art. 21 prawidłowy bilans płatnika ulega przy wymiarze sprostowaniu dla celów podatkowych stosownie do wymogów ustawy o podatku dochodowym, a w szczególności samego art. 21 i powołanych w nim art. 6, 8, 10 i 13.

W zastosowaniu do rozpoznawanego przypadku zasada ta oznacza, że władza wymiarowa ma prawo badać pod kątem widzenia przepisu ust. 3 art. 21 ustawy i kwalifikować jako wynagrodzenia w rozumieniu tego przepisu także takie wydatki płatniczki, które w jej księgach handlowych, nie zakwestionowanych co do prawidłowości, figurują jako koszty podróży lub koszty reprezentacyjne, o ile tylko zachodzą warunki w tym przepisie określone. W szczególności muszą to być wypłaty na rzecz osób, wymienionych w ust. 3 art. 21. Istnienie tego wymogu (o ile nie chodzi o kwoty 1.500 zł, 1.200 zł, 20 zł, 1.227,50 zł) jest niespornie ustalone. Następnie, wypłaty muszą podpadać pod pojęcie „pensyj lub wszelkiego rodzaju wynagrodzeń". NTA niejednokrotnie już orzekł i uzasadnił, m. i. w wyroku z 30 listopada 1933 l. rej. 7468/30[1]) w sprawie Hurtowni Skór Sp. Akc. w Poznaniu, że pod to drugie określenie podpadają także kwoty, wypłacane na koszty reprezentacyjne. Wynika to z użytych przez ustawodawcę wyrazów „wszelkiego rodzaju" i z zestawienia tego przepisu z art. 20 ustawy i z wyraźnej intencji ustawodawcy. To samo dotyczy kwot wypłacanych tytułem kosztów podróży.

W rozpoznawanej sprawie władza miała w przedstawionej wyżej treści protokołów rewizji ksiąg i w oświadczeniach płatniczki dostateczną podstawę do ustalenia, że sporne sumy były wypłacane „bez wyliczenia się", tzn. bez obowiązku wyliczenia się odbiorców, a zatem w charakterze ryczałtów na reprezentację lub na podróże służbowe. Najwyraźniej występuje ten charakter w świetle treści protokołu rewizji ksiąg oddziału łódzkiego i wyjaśnień do protokołu, złożonych przez przedstawiciela firmy: mianowicie protokół stwierdza, że chodzi o okrągłe kwoty, wypłacane miesięcznie dyrektorowi tytułem „reprezentacji" i „rozjazdów", przedstawiciel firmy zaś oświadcza, że okrągłe sumy, wypłacane na koszt reprezentacji, przeważnie nie pokrywały rzeczywistych wydatków. Ten charakter wypłaconych kwot uzasadniał zastosowaną do nich przez władzę kwalifikację z ust. 3 art. 21 i dlatego zarzuty skargi, dotyczące tej kwalifikacji i jej uzasadnienia, należało uznać za nietrafne....

---

[1]) OPA 1935/37.

1938.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty podróży dyrektora. — Premie asekuracyjne za okres roczny niezgodny z okresem operacyjnym płatnika.

1. Koszty podróży dyrektora spółki z ogr. odp. winny być na żądanie władzy udowodnione zależnie od konkretnych okoliczności faktycznych co najmniej przez podanie celu podróży i czasu jej trwania.

2. Przedpłaty premii asekuracyjnych, płaconych raz do roku za czas od lipca do lipca następnego roku i raz tylko księgowanych, nie podpadają pod przepis art. 8 p. 6 w związku z art. 13 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 6 listopada 1935 l. rej. 8758/32 w sprawie firmy: Flottmann Sp. z ogr. por. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na rok 1930 następujących kwot:

1) kosztów podróży dyrektora 18.719 zł, 2) przedpłaty premii asekuracyjnych 1.608 zł, 3) wydatków na utrzymanie wynajętego domu 3.044 zł 13 gr, 4) opłaty na Fundusz Gospodarczy 2.587 zł 50 gr.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

O ile chodzi o pierwsze doliczenie, to sporna kwota została w postępowaniu odwoławczym zakwestionowana pismem z 7 marca 1932, którym władza zażądała dowodu, że dyrektor skarżącej zużył wypłacone mu tytułem kosztów podróży kwoty zgodnie z przeznaczeniem. Skarżąca przedłożyła poświadczenia dyrektora, wykazujące na każdy miesiąc uskutecznione podróże i poniesione przy tej sposobności koszty, a w niektórych miesiącach ponadto wydatki reprezentacyjne w ryczałtowych sumach, oraz zaświadczenie firmy macierzystej stwierdzające wypłatę tych kwot na koszty podróży i reprezentacji. W tym stanie rzeczy — o ile chodzi o koszty podróży — uzasadnienie zaskarżonej decyzji, powołujące się na nieprzedłożenie dowodów zużycia spornej kwoty, nie jest dostatecznym rozprawieniem się z zarzutami odwołania i wyjaśnieniami skarżącej. Z natury rzeczy wynika bowiem, że koszty podróży z reguły nie dadzą się ściśle udokumentować, że jednak podanie celu podróży i czasu jej trwania pozwala skontrolować z dostateczną dokładnością, czy wydatek odpowiada faktycznym kosztom. W tym kierunku zaś władza przedłożonych dowodów nie rozpatrzyła, przez co postępowanie zostało dotknięte istotną wadliwością.

Tak samo pominięcie w zaskarżonej decyzji rozprawienia się z za-

rzutami odwołania, dotyczącymi doliczeń ad 2) i 4), uznał NTA za istotną wadliwość postępowania. Decyzja ta bowiem uzasadnia doliczenie przedpłat premii asekuracyjnych tylko przepisem art. 8 ustawy, nie rozprawiając się z istotnym wedle judykatury NTA zarzutem, że premie płacone były raz w roku za czas od lipca do lipca następnego roku i raz tylko księgowane w dacie zapłaty, — zaś doliczenie ad 4) motywuje jedynie brakiem udowodnienia poniesienia wydatku, jakkolwiek pod tym kątem widzenia pozycja ta w toku postępowania kwestionowana nie była a skarżący zwalczał w odwołaniu zapatrywanie władzy wymiarowej, że wydatek ten nie jest związany z dochodem.

Natomiast zarzutów, dotyczących doliczenia pozycji 3), NTA nie rozpatrywał jako nie podniesionych w postępowaniu administracyjnym....

1939.

PODATEK DOCHODOWY.

Ryczałtowe zwroty kosztów członkom rady nadzorczej. — Odpis na straty nieściągalnych pretensji[1]).

1. Przewidziane statutem spółki akcyjnej ryczałtowe zwroty kosztów członkom rady nadzorczej podpadają pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym.

2. Okoliczności, wskazujące na nieściągalność wierzytelności, znane wierzycielowi dopiero w momencie sporządzania bilansu, a nieznane jeszcze w dniu zamknięcia bilansu, nie uzasadniają odpisania tej wierzytelności na straty już w tym bilansie.

Wyrok NTA z 13 maja 1936 l. rej. 9547/33 w sprawie firmy: Górnośląska Wytwórnia Chemiczna, dawniej F. Reichelt, Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest nieuwzględnienie przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1932:... wydatku z tytułu zwrotu kosztów członkom rady nadzorczej w kwocie 3500 zł, straty na dłużniku S. w kwocie 20.592 zł 88 gr....

Spółka wykazała odpisem art. 16 statutu, iż z mocy tego statutu członkowie rady nadzorczej otrzymują tytułem zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem ich czynności sumy ryczałtowe, które nie mogą

---

[1]) Por. OPA 834/34, 1009/35, 1508/36.

przekraczać rocznie dla przewodniczącego i jego zastępcy po 700 zł, dla innych członków po 350 zł. W tej też faktycznie wysokości wypłacono te kwoty członkom rady.

W tym stanie rzeczy uznał NTA ocenę władzy pozwanej tego wydatku jako podpadającego pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym za prawidłową, tego rodzaju bowiem ryczałty, nie podlegające rozliczeniu ani sprawdzeniu co do zgodności z faktycznie poniesionymi kosztami, nie mogą być traktowane pod względem podatkowym jako zwrot kosztów, lecz jako część wynagrodzenia, podpadającą pod pojęcie „wszelkiego rodzaju wynagrodzeń".

Słusznie również ustaliła władza pozwana na podstawie wyjaśnień skarżącej i przedłożonych przez nią dowodów, że w dacie bilansu, tj. 31 grudnia 1931, nie miała jeszcze skarżąca dostatecznych podstaw do uznania pretensji swej do S. za nieściągalną, skoro dowody te wykazują, że dopiero w r. 1932 nastąpił nadzór sądowy i dalsze okoliczności, które w rezultacie doprowadziły do straty części pretensji skarżącej. Jak to NTA stale w swych wyrokach akcentuje, data bilansu stanowi moment, wedle którego oceniana być musi prawidłowość dokonanych w nim wpisów, w szczególności też ocena istniejących w tym dniu i znanych płatnikowi okoliczności faktycznych może być jedynie miarodajna dla oszacowania przez niego wartości majątkowych, wierzytelności i innych aktywów. Fakt, że dane okoliczności były znane płatnikowi w momencie sporządzania bilansu, późniejszym od jego daty, nie może mieć dla oceny potrącalności wprowadzonej na tej podstawie przez płatnika do bilansu straty znaczenia, decydujący bowiem dla tej oceny jest w konsekwencji przepisu art. 13 ustawy o podatku dochodowym jedynie ten stan faktyczny, który istniał już w okresie gospodarczym, zamkniętym danym bilansem, a więc okoliczności zaszłe najpóźniej w dniu daty bilansu....

1940.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Ustalenie istnienia stosunku służbowego lub najmu pracy[1]).

Fakt, iż właściciel przedsiębiorstwa sam wykupił dla zakładu, należącego do tego przedsiębiorstwa, na dany okres świadectwo przemysłowe

[1]) Por. OPA 1199/35 (pojęcie najemnej pracy), 1201/35 (pojęcie najemnej pracy; taksy egzaminacyjne profesorów szkół akademickich), 1641/36 (wynagrodzenie oglądaczy zwierząt rzeźnych i mięsa; wynagrodzenie wypłacane przez osoby trzecie).

oraz fakt, że kierownik zakładu był w tym okresie ubezpieczony w Kasie Chorych, uzasadniają domniemanie, że kierownik zakładu pozostawał do właściciela przedsiębiorstwa w stosunku służbowym lub najmu pracy; jeżeli właściciel przedsiębiorstwa twierdzi, że był to stosunek komisu, powinien to twierdzenie udowodnić.

Wyrok NTA z 2 grudnia 1936 l. rej. 5548/33 w sprawie firmy: Polskie Towarzystwo Księgarni Kolejowych „Ruch" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Skarżącej Spółce wymierzono na zasadzie art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) podatek dochodowy od uposażeń służbowych, a to od uposażenia Józefa N., sprzedawcy w kiosku Spółki na stacji kolejowej w Lublinie, za czas od 1 stycznia 1926 do 31 grudnia 1931, a równocześnie nałożono na Spółkę grzywnę z art. 116 ustawy. Na skutek odwołania, w którym Spółka zarzuciła, iż z N. łączył ją stosunek komisu, a nie stosunek służbowy ani najmu pracy, — Izba Skarbowa w Lublinie orzeczeniami z 15 kwietnia 1933 uchyliła wymiar za czas od 1 stycznia 1930 do 31 grudnia 1931, poza tym utrzymała orzeczenie I instancji zarówno co do wymiaru, jak i co do grzywny w mocy.

Na te orzeczenia Spółka wniosła skargę do NTA, w której zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Skarga wywodzi, że władze wymiarowe nie mogą żądać od strony dowodu na okoliczności negatywne i że pod rządem kodeksu handlowego francuskiego umowa komisu nie wymagała formy pisemnej. Wywody te są w zasadzie trafne, ale na tle stanu faktycznego sprawy bezprzedmiotowe. Od skarżącej bowiem żądano dowodu na twierdzony przez nią fakt, iż z N. łączył ją stosunek komisu, — a zatem na fakt pozytywny. Co się zaś tyczy formy umowy komisowej, to motywem nieuwzględnienia odwołania za okres przed 1 stycznia 1930 nie był brak pisemnej umowy, lecz brak w ogóle „należnych dowodów". Wprawdzie w toku postępowania odwoławczego w wezwaniu z 13 lipca 1932 władza zażądała od Spółki przedłożenia oryginału lub uwierzytelnionego odpisu umowy normującej stosunek N. do Spółki, atoli jeżeli stosunek ten przed r. 1930 — wbrew temu, czego możnaby się spodziewać w spółce akcyjnej, mającej dużą ilość sprzedawców, jak mówi odwołanie, „rozrzuconych po całym obszarze Państwa, niekiedy setki kilometrów od siedziby Towarzystwa" — nie opierał się na pisemnej umowie, albo jeżeli Spółka istniejącej pisemnej umowy z jakichkolwiek powodów nie mogła przedłożyć, powinna była w swej odpowiedzi na wezwanie podać przyczynę, dla której nie może

żądania wykonać, i ewentualnie ofiarować inny dowód. Natomiast Spółka, mimo iż żądanie odnosiło się wyraźnie do czasu od 1 stycznia 1926, przedłożyła odpis umowy z N. na okres od 1 stycznia 1930, a o okresie poprzednim zupełnie w swej odpowiedzi nie wspomniała. Według treści tej odpowiedzi, N. w załączonej umowie „potwierdza warunki umówione w biurze, na jakich prowadzić będzie komisową sprzedaż dzienników" itd., według brzmienia zaś umowy N. „potwierdza, że od dnia 1 stycznia 1930 objął sprzedaż komisową dzienników...."

Skarga wywodzi dalej, że ani ubezpieczenie N. w Kasie Chorych, ani fakt wykupywania w spornym okresie przez samą Spółkę świadectw przemysłowych nie mogą mieć rozstrzygającego znaczenia w sprawie, gdyż niekiedy osoba, nie podlegająca obowiązkowi ubezpieczenia, sama się ubezpiecza z rozmaitych względów, a podobnie wykupienie świadectwa przemysłowego na nazwisko określonej osoby „bynajmniej nie musi stwierdzać", iż ta osoba jest istotnie właścicielem przedsiębiorstwa. I tu znów tezy skargi są w zasadzie trafne, ale nie mogą podważyć legalności zaskarżonego orzeczenia: władza bowiem uznała wymienione fakty tylko za uzasadniające domniemanie, że N. nie był samoistnym przedsiębiorcą, lecz pozostawał w stosunku z umowy o pracę, i dała skarżącej sposobność do obalenia tego domniemania za pomocą udowodnienia, jakiego rodzaju stosunek łączył ją z N. Skarżąca jednak — jak o tym już wyżej była mowa — z tej sposobności nie skorzystała. Zgodnie z tym stanowiskiem władzy pozwanej, zaskarżone orzeczenie uzasadniając nieuwzględnienie odwołania niedostarczeniem przez Spółkę dowodów, wymienia oba wspomniane fakty (ubezpieczenie, świadectwa przemysłowe) nie jako równorzędne dalsze motywy, lecz jako poparcie motywu braku dowodów („tym bardziej, że w tym okresie..."). Zauważyć należy w tym związku, iż Spółka sama w odwołaniu wśród argumentów przeciw kwalifikowaniu jej stosunku z N. jako stosunku służbowego lub najmu pracy wymieniła na pierwszym miejscu, iż „sprzedawca wykupuje świadectwo przemysłowe na swoje nazwisko jako samodzielnie handlujący", — co jednak, jak świadczą akta, miało miejsce dopiero od roku podatkowego 1932.

Jeżeli przy tym stanie faktycznym władza pozwana utrzymała w mocy za okres przed r. 1930 orzeczenie I instancji, to NTA nie dopatrzył się w tym ani wadliwości postępowania, ani obrazy prawa.

Tym samym przesądzona zostaje z uwagi na przepis art. 116 ustawy kwestia legalności orzeczenia o grzywnie....

1941.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Wynagrodzenie nie wypłacone, lecz zapisane w księgach handlowych służbodawcy na koncie pracownika[1]).

Sam fakt przyznania pracownikowi wynagrodzenia, ani fakt istnienia wierzytelności z tego tytułu, zapisanej w księgach handlowych służbodawcy na koncie pracownika, nie uzasadnia obowiązku podatkowego pracownika.

Wyrok NTA z 30 listopada 1933 l. rej. 6911/32 w sprawie firmy: Dom Konfekcyjny Sp. z ogr. odp. w likw. w Królewskiej Hucie przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Decyzją z 20 listopada 1931 I Urząd Skarbowy w Królewskiej Hucie nałożył na skarżącą firmę grzywnę w kwocie 120 zł na zasadzie art. 116 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z powodu niedopełnienia obowiązku potrącenia i wpłacenia podatku od uposażeń za czas od 5 czerwca 1928 do 31 maja 1931. Zarazem Urząd wymierzył na podstawie art. 113 ustawy niepotrącony podatek w kwocie 1.478,16 zł z dodatkiem komunalnym. Przeciw decyzji tej firma wniosła odwołanie, w którym zwalczała zarówno nałożenie grzywny, jak i wymiar, mianowicie włączenie do podstawy wymiaru wartości użytkowej mieszkania kierownika przedsiębiorstwa i przyznanego temuż w 3 latach dodatkowego wynagrodzenia po 7.200 zł rocznie, zapisanego na jego koncie w księgach firmy. Wydział Skarbowy orzeczeniem z 23 maja 1932 nie uwzględnił odwołania.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył co następuje:

O ile chodzi o wymiar, skarga podtrzymuje zarzut odwołania tylko w odniesieniu do opodatkowania dodatkowego wynagrodzenia. W tym względzie skarga zarzuca obrazę prawa materialnego i wadliwość postępowania, polegającą na nierozpatrzeniu wszystkich zarzutów odwołania.

Chybiony jest zarzut skargi, iż zaskarżone orzeczenie pominęło podniesiony w odwołaniu zarzut podwójnego opodatkowania. Odwołanie bowiem podnosiło ten zarzut jedynie w związku z kwestią opodatkowania wartości użytkowej mieszkania, która to kwestia nie jest już w postępowaniu kasacyjnym w ogóle przedmiotem sporu.

Natomiast należało uznać, że władza pozwana nie rozprawiła się do-

---

[1]) Por. OPA 1942/37.

statecznie z zarzutem odwołania, dotyczącym samego obowiązku podatkowego w odniesieniu do sum, przyznanych kierownikowi przedsiębiorstwa tytułem dodatkowego wynagrodzenia.

Odwołanie zarzucało, że zapisanie na koncie pracownika należnej lecz niepodjętej podwyżki pensji nie uzasadnia jej opodatkowania, gdyż ustawa opodatkowuje dochód, a więc realny, faktyczny przychód, a nie fikcyjne lub należne lecz niezrealizowane pretensje. Zaskarżone orzeczenie motywuje nieuwzględnienie tego zarzutu tym, że kierownik firmy z chwilą zapisania tych wynagrodzeń na jego dobro mógł nimi swobodnie dysponować. Atoli przede wszystkim motyw ten nie jest dostatecznie jasny. Nie wiadomo bowiem, czy zdaniem władzy w ogóle już sam fakt zapisania pewnej sumy przez służbodawcę na dobro pracownika daje możność dysponowania nią, mającą uzasadniać obowiązek podatkowy, czy też specjalnie w tym przypadku dzięki kierowniczemu stanowisku pracownika lub innym okolicznościom. W tym ostatnim kierunku właśnie odpowiedź na skargę wyjaśnia motyw orzeczenia, podając, że z woli stron wynikało, iż sporne wynagrodzenia nie miały być wypłacone w gotówce, lecz pozostawione w firmie, „czyli że wierzytelności pracownika z tytułu wynagrodzeń służbowych miały być zamienione na wierzytelność z tytułu pożyczki". W takim przypadku jednak trafniej byłoby mówić nie o możności dysponowania sumą zapisaną, lecz o dokonanym już zadysponowaniu nią.

W myśl art. 20 ustawy za dochód z uposażeń służbowych uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia, jakie pracownik „uzyskuje" ze swego stosunku służbowego. Według art. 111 podatek pobiera się drogą potrącenia „przy każdej wypłacie" uposażenia, a art. 112 obowiązek potrącania nakłada na służbodawców, „wypłacających wszelkiego rodzaju wynagrodzenia". Warunkiem obowiązku podatkowego jest tedy wypłata wynagrodzenia przez służbodawcę i odpowiadające jej uzyskanie dochodu przez pracownika. Wynika stąd, że nie uzasadnia obowiązku podatkowego sam fakt przyznania wynagrodzenia, ani fakt istnienia wierzytelności z tego tytułu. O ile tedy zapis w księgach handlowych służbodawcy stwierdza tylko istnienie płynnego roszczenia pracownika — a obowiązek ujawnienia go wynika wszak z prawideł księgowości — nie daje on sam przez się podstawy do przyjęcia, że pracownik uzyskał dochód, od którego należało potrącić podatek. Inaczej rzecz przedstawia się w tym przypadku, kiedy pracownik nie podjął wprawdzie należnego wynagrodzenia w gotówce, lecz pozostawił je w rękach służbodawcy tytułem wpłaty na udział, pożyczki itp.; jest to już bowiem sposób rozporządzenia „uzyskanym" dochodem. Zapis na koncie pracownika wyraża w tym przypadku już wierzytelność z innego tytułu, a nie z tytułu wynagrodzenia służbowego. Obowiązek podatkowy powstał tu z chwilą, kiedy tytuł wierzytelności uległ zmianie.

Gdyby zatem w rozpoznanej sprawie istotnie, jak to przyjmuje władza, kierownik przedsiębiorstwa sporne wynagrodzenia ulokował w firmie jako pożyczkę, trafne byłoby zapatrywanie, że istniały wymogi art. 112 ustawy. Ale pomijając już, że tego motywu nie podano w zaskarżonym orzeczeniu, stwierdzić należy, że nie opiera on się na prawidłowych ustaleniach. Akta nie zawierają żadnych danych w tym kierunku. Odpowiedź na skargę twierdzi wprawdzie, że fakt pozostawienia wynagrodzeń w firmie w postaci pożyczki wynika wyraźnie z odwołania, ale z twierdzeniem tym trudno się zgodzić, skoro odwołanie w innym związku zawiera tylko wzmiankę o tym, że pracownik, o którego chodzi, a zarazem spólnik, „stał się z biegiem czasu największym wierzycielem spółki, ratując ją ciągle swymi pożyczkami". O tym, by na pożyczki te składały się także niepodjęte wynagrodzenia, którymi odwołanie zajmuje się w osobnym, dalszym punkcie, nie ma tu mowy.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), nie wdając się w rozpoznanie zarzutu, dotyczącego grzywny, jako w tym stanie rzeczy przedwczesne. Wprawdzie odpowiedź na skargę trafnie podnosi, że grzywna nałożona została na skarżącą nie tylko za niepotrącenie podatku, będącego przedmiotem obecnego sporu, ale także podatku, którego należności firma już nie kwestionuje, tak, iż uznanie za zasadne roszczenia, dochodzonego w skardze, nie pociągałoby za sobą jeszcze uwolnienia od grzywny, jednak skoro nie można wykluczyć, że także s u m a niepotrąconego podatku miała wpływ na wymiar grzywny, pozostawiony uznaniu władzy w granicach zakreślonych w art. 94 ustawy, należy stanąć na stanowisku, że zmiana wspomnianej sumy uzasadniałaby ponowne rozstrzygnięcie odwołania także w punkcie dotyczącym grzywny.

1942.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Wynagrodzenie nie wypłacone lecz zapisane w księgach handlowych służbodawcy na koncie pracownika.

1. Sam fakt istnienia wierzytelności z tytułu wynagrodzenia służbowego, choćby stwierdzony zapisem do ksiąg handlowych służbodawcy, nie uzasadnia obowiązku podatkowego.

2. Obowiązek podatkowy powstaje w chwili dokonania wypłaty lub równoznacznej z otrzymaniem wynagrodzenia dyspozycji wierzytelnością przez pracownika.

Wyrok NTA z 6 maja 1936 l. rej. 2044/34 w sprawie Maurycego Zamoyskiego przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania przeciw wymiarowi podatku dochodowego od zaległych uposażeń pracowników leśnictwa tomaszowskiego z tym uzasadnieniem, że pobory te zostały wpisane do ksiąg na rzecz pracowników i z tą chwilą stały się kapitałem, podlegającym swobodnej dyspozycji uprawnionych.

Skarga zarzuca obrazę art. 111 i 112 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), powołując się na wyrok NTA z 30 listopada 1933 l. rej. 6911/32[1]), władza pozwana natomiast wnosi o oddalenie skargi, ponieważ w adnotacji na protokole z 13 czerwca 1933 uskutecznionej przez nadleśniczego tomaszowskiego wynika, że obowiązek regulacji wierzytelności z najmu pracy, ciążący na Ordynacji Zamoyskiej, obciążył za miarodajny okres Polski Bank Rolny, który to fakt spowodował zmianę tytułu odnośnej wierzytelności.

NTA rozważył co następuje:

Powołanym przez skarżącego wyrokiem ustalił NTA zapatrywanie prawne, że z brzmienia art. 111 i 112 ustawy o podatku dochodowym wynika, że warunkiem obowiązku podatkowego z Działu II ustawy jest wypłata wynagrodzenia przez służbodawcę i odpowiadające jej uzyskanie dochodu przez pracownika, skąd wynika dalej, że nie uzasadnia obowiązku podatkowego sam fakt przyznania wynagrodzenia ani fakt istnienia wierzytelności z tego tytułu, a istniejący w księgach handlowych zapis, stwierdzający tylko istnienie płynnego roszczenia pracownika, nie daje sam przez się podstawy do przyjęcia, że pracownik dochód uzyskał. Inaczej rzecz by się miała tylko wtedy, gdyby zapis ujawniał dokonanie przez pracownika dyspozycji należnym mu wynagrodzeniem, wyrażającej się w pozostawieniu go u służbodawcy tytułem wpłaty na udział, pożyczki itp.

Uzasadnienie zatem zaskarżonej decyzji okazuje się w świetle powyższej interpretacji art. 111 i 112 ustawy niezgodne z ustawą.

Podniesione przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę okoliczności, jako nie zawarte w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, nie mogłyby wpłynąć na treść orzeczenia NTA, zauważyć jednak należy, że okoliczności te nie zostały przedstawione przez władzę zgodnie z aktami, wspomniana bowiem przez władzę pozwaną adnotacja zawiera tylko wyjaśnienie, że „zaległości objęte są toczącymi się układami z Bankiem Rolnym i po zawarciu transakcji będą zapłacone przez Bank Rolny" — nie stwierdza

---

[1]) OPA 1941/37.

więc bynajmniej, by w momencie wydania decyzji wymiarowej pracownikom przysługiwała płynna pretensja przeciw Bankowi Rolnemu; po wtóre, nawet zmiana osoby, wypłacającej zaległe pobory, z mocy zawartego między nią a służbodawcą układu, nie zmienia charakteru pretensji pracowników ani nie może być uznana za równoznaczną z otrzymaniem wynagrodzenia dyspozycję wierzytelnością przez pracowników, którzy w danym układzie nie byli stroną.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

1943.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Jednorazowe wynagrodzenie z okazji 25-lecia pracy; wynagrodzenia ściągane drogą egzekucji.

1. Jednorazowe wynagrodzenie z okazji 25-lecia pracy, objęte podstawową umową normującą wynagrodzenie w czasie trwania stosunku służbowego, stanowi część składową wynagrodzenia służbowego, choćby zostało wypłacone po ustaniu stosunku służbowego.

2. W razie ściągnięcia przez pracownika od służbodawcy wynagrodzenia w drodze egzekucji potrącenie przez organ egzekucyjny podatku dochodowego z Działu II ustawy o podatku dochodowym jest prawnie uzasadnione.

Wyrok NTA z 25 września 1935 l. rej. 4177/34 w sprawie Konstantego Faryaszewskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Według protokołu posiedzenia zarządu Towarzystwa Kopalń Węgla „Flora" Sp. Akc. w Dąbrowie Górniczej z 14 września 1928 Konstanty Faryaszewski, dyrektor zarządzający Towarzystwa, miał otrzymać zgodnie z umową służbową z okazji 25-lecia pracy jednorazowe nadzwyczajne wynagrodzenie, równające się dwunastokrotnej sumie stałej pensji, gwarantowanej tantiemy i dodatku reprezentacyjnego za miesiąc maj 1932. Z aktów sprawy wynika, że po opuszczeniu przez Faryaszewskiego stanowiska dyrektora zarządzającego w spółce „Flora" wyniknął spór sądowy o wypłatę powyższego wynagrodzenia, zakończony wyrokiem Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 1 grudnia 1933, mocą którego Spółka została zobowiązana do uiszczenia Faryaszewskiemu kwoty 32.238,42 zł w dwóch ratach, przy czym I rata w wysokości 20.000 zł była płatna 1 grudnia 1933,

druga w wysokości 12.238,42 zł w dniu 2 stycznia 1934. Przysądzona Faryaszewskiemu kwota nie została dobrowolnie uiszczona przez spółkę „Flora", wobec czego kwotę tę ściągnął w drodze egzekucji komornik przez zajęcie należności spółki „Flora" u osób trzecich.

Pismem z 2 grudnia 1933 Urząd Skarbowy w Dąbrowie Górniczej zwrócił się do spółki „Flora" oraz komornika I rewiru w Dąbrowie Górniczej o potrącenie przy wypłacie Faryaszewskiemu kwoty 32.238,42 zł — podatku dochodowego od uposażeń wraz z kryzysowym dodatkiem w łącznej sumie 6.479,84 zł. Treść tego pisma została równocześnie podana do wiadomości Faryaszewskiego. Z aktów sprawy wynika, że komornik, wyegzekwowawszy sumę należną Faryaszewskiemu, potrącił kwotę 6.479,84 zł tytułem podatku od uposażeń i kryzysowego dodatku, resztę zaś wypłacił Faryaszewskiemu. . . .

NTA rozważył co następuje:

Przede wszystkim należało rozpoznać najdalej idący zarzut skargi, iż od sumy 32.238,42 zł podatek dochodowy od uposażeń nie przypada w ogóle do zapłaty. Zarzut ten należało uznać za nietrafny. Według art. 20 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) za dochód z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia, jakie podatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy łącznie z wszystkimi dodatkami. Z akt sprawy, a w szczególności z odpisu protokołu posiedzenia zarządu spółki „Flora" z 14 września 1928 wynika, że skarżący jako wynagrodzenie ze swego stosunku służbowego wobec spółki miał otrzymać, obok stałego miesięcznego wynagrodzenia, ponadto jednorazowe nadzwyczajne wynagrodzenie, równające się dwunastokrotnej sumie stałej pensji, gwarantowanej tantiemy i dodatku reprezentacyjnego za miesiąc maj 1932, a to z okazji 25-lecia pracy w spółce, które przypadało w maju 1932. Skarżący nie zaprzecza, że kwota 32.238,42 zł została mu przysądzona jako jednorazowe wynagrodzenie z okazji 25-lecia pracy w spółce, dowodzi jedynie, że wobec wypłaty tego wynagrodzenia po ustaniu stosunku służbowego, nie podlega ono w ogóle podatkowi dochodowemu z Działu II ustawy o podatku dochodowym. Otóż to stanowisko skarżącego nie ma ustawowego oparcia. Wobec faktu, iż jednorazowe wynagrodzenie z okazji 25-lecia pracy w spółce było objęte podstawową umową, normującą wynagrodzenie skarżącego w czasie trwania stosunku służbowego, i to jako część składowa wynagrodzenia, jakie skarżący miał w ogóle otrzymywać z racji swego stosunku służbowego, — należało uznać, iż przez fakt wypłaty tego jednorazowego wynagrodzenia już po ustaniu stosunku służbowego, nie straciło ono charakteru wynagrodzenia uzyskanego ze stosunku służbowego względnie z tytułu najmu pracy w rozumieniu art. 20

ustawy o podatku dochodowym i że jako takie podlega podatkowi dochodowemu według Działu II.

Zarzut skargi, iż władza powinna była przypadający do zapłaty podatek ściągnąć od służbodawcy, tj. od spółki „Flora", a nie z sumy wyegzekwowanej przez skarżącego od tejże spółki — należało również uznać za nietrafny. Z treści art. 1, 3 i 20 ustawy o podatku dochodowym wynika, że podatnikiem podatku dochodowego z Działu II ustawy o podatku dochodowym jest osoba otrzymująca uposażenie służbowe, emeryturę względnie wynagrodzenie za najemną pracę, a nie pracodawca, że zatem do ponoszenia ciężaru z tytułu podatku jest obowiązany pracownik a nie pracodawca. Wprawdzie według postanowień art. 112 i następnych ustawy do potrącenia i wpłacenia do kas skarbowych przypadającego do zapłaty podatku jest obowiązany pracodawca i on odpowiada wobec Skarbu Państwa za prawidłowe obliczenie i uiszczenie podatku, jednak ten obowiązek ciąży na pracodawcy jedynie wtedy, gdy sam dokonuje wypłaty wynagrodzenia pracownikowi. W rozpoznawanej sprawie pracodawca, tj. spółka „Flora" nie wypłacała sama skarżącemu kwoty 32.238,42 zł, lecz wypłacił ją skarżącemu za służbodawcę komornik jako organ egzekucyjny. Jeżeli zatem w tych warunkach władze zarządziły potrącenie przypadającego do zapłaty podatku przy wypłacie należności skarżącemu przez komornika, to NTA w tym postępowaniu władzy nie dopatrzył się naruszenia ustawy....

1944.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Odprawy wypłacone pracownikom; darowizny[1]).

1. Sam fakt, że odprawa wypłacona została w związku ze stosunkiem najmu pracy, nie przesądza jeszcze kwestii, czy dana odprawa ma charakter darowizny czy też wynagrodzenia za najemną pracę.

2. Darowizny w rozumieniu art. 7 ustawy o podatku dochodowym nie ma w przypadku, gdy przysporzenie zostało dokonane w wykonaniu pewnego, choćby moralnego obowiązku lub skutkiem poddania się służbodawcy pewnemu zewnętrznemu przymusowi moralnemu.

Wyrok NTA z 9 grudnia 1936 l. rej. 5671/34 i 5672/34 w sprawie Chaima

---

[1]) Por. OPA 922/34 i gl 1106/35 (odszkodowanie za przedwczesne rozwiązanie umowy o pracę).

Judki Gutgolda przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Przedmiotem sporu jest wymiar podatku dochodowego od uposażeń od wypłaconych przez skarżącego jego pracownikom odpraw. Władza pozwana uzasadnia opodatkowanie tych odpraw z jednej strony ich związkiem ze stosunkiem służbowym zwolnionych pracowników, z drugiej — istniejącym w branży manufakturowej (do której należy przedsiębiorstwo skarżącego) zwyczajem wypłacania tego rodzaju odpraw zwalnianym pracownikom. Skarga zarzuca obrazę art. 7 ustawy o podatku dochodowym oraz wadliwość postępowania z powodu niepodania stronie przesłanek, które posłużyły władzy do ustalenia istnienia wspomnianego w decyzji zwyczaju. Odpowiedź na skargę podnosi, że sam fakt wypłaty odprawy pracownikom uzasadnia ustalenie charakteru tej wypłaty jako wynagrodzenia podlegającego opodatkowaniu wedle Działu II ustawy o podatku dochodowym, a obojętne jest, czy wypłata nastąpiła dobrowolnie, czy też na skutek jakiegoś przymusu; w związku z tym stanowiskiem uważa władza pozwana za nieistotny zarzut wadliwości postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Jeśli ustawodawca zwolnił od podatku dochodowego m. i. „darowizny... o ile... nie stanowią periodycznych wpływów" — to oczywiście musiał myśleć o darowiznach w znaczeniu nie tylko ściśle prawnym, ale i życiowym. W życiu zaś nie spotyka się prawie darowizn nie mających żadnego związku z jakimiś faktami, uzasadniającymi pewnego rodzaju szczególny stosunek między darowującym a obdarowanym — poza chyba datkami, wypływającymi z jednostronnego poczucia miłosierdzia u darowującego. Darowizna pozostaje więc normalnie w związku ze stosunkiem pokrewieństwa, znajomości, przyjaźni, a często także ze stosunkiem służbowym obdarowanego do darowującego. Samo więc istnienie takiego stosunku nie może jeszcze dyskwalifikować danego przysporzenia jako darowizny. W tym więc względzie pogląd władzy pozwanej, wypowiedziany w odpowiedzi na skargę, nie jest w całej swej rozciągłości słuszny.

Przysporzenie służbodawcy na rzecz pracownika nie może jednak być uważane za darowiznę w rozumieniu art. 7 ustawy nie tylko wtedy, gdy przez periodyczne powtarzanie się nabiera charakteru dochodu pracownika, ale także i wtedy, gdy powodem przysporzenia nie jest czysty, choćby związany z faktem istnienia stosunku służbowego „animus donandi", ale wykonanie pewnego, choćby czysto moralnego i w drodze prawa nie dającego się zrealizować obowiązku lub poddanie się pewnemu przymusowi, leżącemu poza sferą uczuć charytatywnych. Istnienie zwyczaju — ogólnego lub choćby tylko w danym przedsiębiorstwie — świadczenia pewnych pozaumownych przysporzeń na rzecz pracowników wytwarza

już pewnego rodzaju przymus moralny po stronie pracodawcy, a pewne poczucie uprawnienia do żądania tego świadczenia po stronie pracownika, które odbierają świadczeniu charakter darowizny. Tak samo stosowany stale nacisk ze strony organizacji pracowniczych, któremu pracodawcy się podporządkowują, wytwarza stan analogiczny do zwyczaju, dobrowolnie przez pracodawców ustalonego, i zastosowanie się pracodawcy do ustalonych pod wpływem takiego nacisku obyczajów również wyklucza po jego stronie całkowitą swobodę decyzji, będącą konieczną przesłanką dla uznania świadczenia za dokonane wyłącznie „animo donandi".

W niniejszym wypadku władza stwierdziła właśnie istnienie takiego, wymuszonego przez nacisk organizacji pracowniczych, zwyczaju, nie dała jednak stronie w tej mierze sposobności do wypowiedzenia się i w ten sposób uszczupliła jej prawo obrony, z tego więc jedynie powodu NTA uchylił zaskarżone orzeczenia w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1945.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Jednorazowe wynagrodzenie likwidatora przedsiębiorstwa.

Jednorazowe „osobne wynagrodzenie", przyznane umownie likwidatorowi przedsiębiorstwa w stosunku procentowym do uzyskanej nadwyżki likwidacyjnej, podpada pod pojęcie wynagrodzeń wszelkiego rodzaju uzyskanych z tytułu najmu pracy.

Wyrok NTA z 22 marca 1937 l. rej. 11.155/34 w sprawie Władysława Ostachowicza przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy otrzymane przez skarżącego w r. 1927 „osobne wynagrodzenie" w wysokości 10% nadwyżki likwidacyjnej uzyskanej z likwidacji „Małopolskiego Zakładu Odzieży" — którego skarżący był najpierw dyrektorem, a następnie likwidatorem — winno być zakwalifikowane jako dochód z uposażeń służbowych, czy jako dochód z zatrudnienia zarobkowego. Władza pozwana uzasadnia w zaskarżonej decyzji uznanie tego wynagrodzenia za dochód z zajęcia zarobkowego tym, że 1) przyznanie tego wynagrodzenia nastąpiło w uchwale komitetu likwidacyjnego, w której ustalono pobory miesięczne skarżącego

jako likwidatora na 1180 zł z tym, że w kwocie tej mieszczą się już wszelkie dodatki — kwota 80.000 zł zatem nie może być uważana za dodatek do tego wynagrodzenia, 2) zachodzi brak stosunku zależności służbowej, uchwała bowiem komitetu likwidacyjnego przewiduje ewentualność zmiany w osobie likwidatora, 3) wynagrodzenie 80.000 zł przedstawia się jako wynagrodzenie wyłącznie za wynik pracy, gdyż przewidziane ono było na 10% w razie przeprowadzenia likwidacji przez sprzedaż całego przedsiębiorstwa, a na 20% w razie zakończenia likwidacji bez takiej sprzedaży.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Znajdująca się w aktach sprawy umowa służbowa skarżącego z 19 marca 1920 przewidywała jako wynagrodzenie a) pensję miesięczną, b) remunerację coroczną, c) diety i zwrot kosztów podróży, a ponadto a) opłatę przez służbodawcę premii asekuracji od wypadków, b) opłatę premii asekuracji na wypadek śmierci i c) opłatę podatku dochodowego od każdorazowych poborów.

Uchwała komitetu likwidacyjnego z 7 czerwca 1926 przewidziała wypowiedzenie umowy służbowej na 31 grudnia 1926, wypłatę od 1 stycznia 1927 skarżącemu jako likwidatorowi poborów miesięcznych w kwocie 1180 zł, „w czym mieszczą się już wszystkie dodatki“, a ponadto „o ile ten sam likwidator doprowadzi likwidację do końca i wykaże nadwyżkę likwidacyjną“, wypłatę „osobnego wynagrodzenia“ w wysokości 10% względnie 20% nadwyżki likwidacyjnej, z tym, że „w razie zmiany osoby likwidatora w toku likwidacji, podzieli się powyższe wynagrodzenie między likwidatorów pro parte rata“.

W tym stanie rzeczy „osobne wynagrodzenie“ w wysokości 10% nie przedstawia się ani jako dodatek do miesięcznej pensji, ani jako wynagrodzenie za wynik pracy, lecz jako dodatkowe wynagrodzenie, płatne przy ukończeniu stosunku likwidatora do Małopolskiego Zakładu Odzieży, zależne od wyniku likwidacji oraz od sposobu jej zakończenia. Podpada ono zatem pod pojęcie „wynagrodzeń wszelkiego rodzaju“ uzyskanych ze stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy, na równi z remuneracjami, tantiemami itp. formami wynagrodzeń zależnych od wyników finansowych przedsiębiorstwa. Stosunek skarżącego jako likwidatora do likwidowanego przedsiębiorstwa państwowego oczywiście nie może być uważany za nic innego jak za stosunek najmu pracy, zwłaszcza jeśli się uwzględni istniejący poprzednio a nawet w toku trwania likwidacji stosunek służbowy, oparty na umowie stron wyraźnie nazwanej służbową. Istnienie komitetu likwidacyjnego, jako organu nadzorczego ze strony władz państwowych dysponujących majątkiem likwidowanego przedsiębiorstwa, oczywiście stawiało skarżącego w zależność przy wykonywaniu jego działalności. Jak świadczy protokół spisany z przewodniczącym tego komitetu, umowę sprzedaży przedsiębiorstwa zawarł komitet, likwidator nie miał

więc całkowitej swobody co do sposobu przeprowadzenia likwidacji, lecz decyzje ostateczne należały do komitetu. Oczywiście możliwość zmiany w osobie likwidatora, przewidziana w uchwale komitetu, w niczym zależności likwidatora od komitetu i władz nadzorczych nie umniejsza, wskazuje ona natomiast wyraźnie na to, że umowa ze skarżącym nie była umową o dzieło, lecz umową o pracę, która w toku czynności likwidacyjnych mogła ulec rozwiązaniu.

Gdy więc władza pozwana, wyszedłszy z przesłanek niezgodnych z powyższą wykładnią, oparła swą decyzję na założeniu, że stosunek prawny między skarżącym a przedsiębiorstwem państwowym „Małopolski Zakład Odzieżowy" w likwidacji nie był stosunkiem najmu pracy, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1946.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Ryczałt na koszty służbowe[1]).

„Zryczałtowane koszty służbowe" podpadają pod pojęcie „wszelkiego rodzaju wynagrodzeń" z art. 20 ustawy o podatku dochodowym i mogą być zwolnione od opodatkowania tylko w warunkach § 40 p. 2 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 21 stycznia 1936 l. rej. 5254/33 w sprawie firmy: Edward Kręglewski Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 22 kwietnia 1933 pozostawiła bez uwzględnienia odwołanie firmy: Edward Kręglewski Sp. Akc. w Poznaniu od wymiaru podatku z Działu II ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), powołując się na art. 20 i 113 wymienionej ustawy. Orzeczenie to zostało uzasadnione tym, że będące przedmiotem opodatkowania koszty reprezentacyjne, otrzymywane przez dyrektora K. w kwocie 500 zł miesięcznie, podlegają w myśl wspomnianego art. 20 wliczeniu do podstawy wymiaru jako wynagrodzenie, wypływające ze sto-

---

[1]) W kwestii zwrotu kosztów podróży i samochodu służbowego zob. OPA 869/34, w kwestii zwrotu kosztów przesiedlenia 986/35, kosztów przeprowadzki do mieszkania służbowego 1378/36, kosztów przeprowadzki w związku z objęciem nowej posady 1642/36.

sunku służbowego, tym więcej, że pomimo wezwania władzy w trybie p. 2 § 40 rozp. wykon. nie zostało udowodnione, jaka kwota z kosztów reprezentacyjnych została zużyta na koszty, połączone z wykonywaniem czynności służbowych.

Orzeczenie powyższe jest przedmiotem skargi do NTA.

NTA rozważył co następuje:

Skarga zarzuca przede wszystkim, że opodatkowane wydatki reprezentacyjne są zryczałtowanymi kosztami służbowymi i jako takie nie stanowią dochodu w rozumieniu art. 20 ustawy o podatku dochodowym. Powołując się przy tym na wywody odwołania, skarga podnosi nierozprawienie się pozwanej władzy z tymi zarzutami.

O ile chodzi o nierozprawienie się z zarzutami odwołania, to zarzut jest nietrafny, albowiem zaskarżone orzeczenie zawiera wyraźne odparcie odnośnego zarzutu stwierdzając, że przedmiotowe koszty stanowią wynagrodzenie, wypływające ze stosunku służbowego, które jest przedmiotem opodatkowania według brzmienia art. 20 ustawy. Rozprawienie się zaś z podanymi w odwołaniu informacjami co do sposobu użytkowania będących w mowie kosztów reprezentacyjnych, mającymi określać bliżej ich charakter, jest zawarte również w zaskarżonym orzeczeniu, a mianowicie w tej jego części, która stwierdza, iż rekurent odnośnych twierdzeń swoich nie udowodnił.

Również nieuzasadniony jest rozpoznawany zarzut skargi w jego ujęciu merytorycznym. Niezależnie bowiem od nazwy, jaką strona nadaje będącym w mowie świadczeniom pieniężnym, wypłacanym dyrektorowi K., i niezależnie od teoretycznego ich celu, nie jest sporne, że świadczenia te wymieniony podatnik otrzymuje z tytułu swojego stosunku służbowego do skarżącej firmy — i to jako wynagrodzenie za swoje świadczenia wzajemne. Gdy zaś art. 20 ustawy uznaje za dochód podlegający opodatkowaniu „wszelkiego rodzaju" wynagrodzenia, jakie podatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy i to „łącznie ze wszystkimi dodatkami" — to jasne jest, że nie może powodować zwolnienia spornego wynagrodzenia od podatku ta podnoszona przez skargę okoliczność, iż wynagrodzenie to było traktowane jako „zryczałtowane koszty służbowe". Należy zaś podkreślić, że, o ile chodzi o powyższą kwalifikację wynagrodzenia dyrektora K. z punktu widzenia rzeczywistego zużycia tego wynagrodzenia — to ponieważ w postępowaniu administracyjnym nie zostały przedstawione odnośne dowody, pozwana władza nie miała podstawy do przyjęcia tej kwalifikacji w sensie części uposażenia nie podlegającej podatkowi, o jakiej mówi § 40 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.).

W dalszym ciągu skarga zarzuca, że zaskarżone orzeczenie bezpodstawnie przyjmuje, iż strona skarżąca obowiązana była udowodnić — na

skutek odnośnego wezwania Magistratu — jaką kwotę z kosztów reprezentacyjnych K. zużył na koszty połączone z wykonywaniem czynności służbowych.

Otóż o ile strona skarżąca powołuje się tu na brak odnośnych postanowień w art. 20 ustawy i w związku z tym na bezpodstawność odnośnego przepisu § 40 p. 2 rozp. wykon., to zarzut niniejszy jest chybiony z tego względu, że ciężar dowodu odnośnie do roszczeń względnie twierdzeń podatnika spada na niego w myśl ogólnych zasad postępowania administracyjnego — a tym bardziej, gdy, jak to miało miejsce w niniejszym wypadku, władza wyraźnie od niego dowodów zażądała.

Co się tyczy podniesionej przez stronę kwestii niemożności dostarczenia dowodów wskutek upływu czasu — to sam upływ czasu nie jest dostatecznym uzasadnieniem niemożliwości udowodnienia konkretnych faktów, niemożliwość taka może bowiem wypływać tylko z zaginięcia lub uniedostępnienia odnośnych środków dowodowych, nie mogących być zastąpionymi przez inne. Na zaistnienie jednak takiej konkretnej sytuacji w niniejszej sprawie nie ma żadnych wskazówek. O ile przy tym skarga nawiązuje nieprzedstawienie przez firmę dowodów do faktu poprzedniego akceptowania przez władze obliczeń podatku od uposażeń za okresy, których dotyczy niniejszy wymiar, to należy stwierdzić, że, jak wynika z odwołania, firma ma tu na względzie wzmianki w protokołach rewizji jej ksiąg, przeprowadzonej w związku z wymiarem podatku dochodowego z Działu I ustawy i to mianowicie za okresy do roku obrachunkowego 1931 włącznie. Gdy jednak postępowanie wymiarowe z Działu I ustawy nie obejmuje podatku od wynagrodzeń służbowych, to już z tego powodu twierdzenie skarżącej o „akceptowaniu" obliczeń tego podatku okazuje się pozbawione podstaw, a wobec tego odpada też ono jako argument co do rzekomej wolności skarżącej od obowiązku przedstawienia przez nią żądanych dowodów.

Z drugiej strony, w związku z powyższą odrębnością postępowań podatkowych z Działu I i z Działu II ustawy — nietrafny też okazuje się rozważany obecnie zarzut skargi, o ile jest on oparty na prawomocności dokonanych już wymiarów. Z akt sprawy nie wynika bowiem — i sama strona nie twierdzi — aby już poprzednio miały miejsce akty wymiarowe władzy w zakresie specjalnie uposażenia służbowego dyrektora K., tj. w zakresie Działu II ustawy. Jak wynika zaś z wyraźnego tekstu art. 113 ustawy, który stwierdza, że podatek od uposażeń służbowych w zasadzie jest pobierany bez aktów wymiarowych ze strony władzy, orzeczenia wymiarowe z dziedziny Działu I ustawy — na których jedynie prawomocność może powoływać się skarga — nie mogą być uznane za podstawę obowiązku podatkowego skarżącej odnośnie do spornych wynagrodzeń K., jako przedmiotu opodatkowania z Działu II, a więc prawomocność tych

orzeczeń nie przesądza w niczym o uprawnieniach władzy względnie obowiązkach strony w zakresie wspomnianego Działu II....

1947.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Dodatki reprezentacyjne[1]); wydatki dyrektora spółki akcyjnej.

1. W pojęciu „dodatku reprezentacyjnego" nie mieści się bez wyraźnej wskazówki w umowie stron przeznaczenie dodatku na zwrot kosztów służbowych.

2. Pobrane i pokwitowane przez dyrektora spółki akcyjnej kwoty, przeznaczone na pokrycie wydatków spółki, mogą być uznane za część wynagrodzenia służbowego, jeśli nie zostanie wykazane zużycie ich na rzecz spółki.

Wyrok NTA z 4 maja 1936 l. rej. 8294/33 w sprawie firmy: Towarzystwo Przemysłu Metalowego K. Rudzki i S-ka Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Protokołem z 26 maja 1933 stwierdzono, że skarżąca firma nie potrąciła i nie wpłaciła Skarbowi podatku dochodowego z Działu II od kwot, wypłaconych 2 dyrektorom tytułem dodatków reprezentacyjnych w czasie od 1 stycznia 1928 do 1 grudnia 1932 włącznie, że dalej na żądanie buchalteria skarżącej nie przedłożyła dowodów na stwierdzenie, jaką kwotę dyrektorzy ci zużyli na koszty połączone z ich czynnościami służbowymi, że w końcu w zaprotokołowanej uchwale zarządu, przyznającej dodatki reprezentacyjne, nie zaznaczono, iż są one z góry przeznaczone na pokrycie kosztów służbowych.

Na odwołanie, skierowane przeciw zapadłej skutkiem powyższego protokołu decyzji, władza pozwana decyzję tę zatwierdziła, powołując się na przepisy art. 20 i 110 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), na § 40 p. 2 i 3 rozp. wykon. i na wyrok NTA z 6 października 1928 l. rej. 1821/28 oraz na fakt nieudowodnienia, że dodatki reprezentacyjne stanowiły zwrot kosztów.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga ponawia przede wszystkim zarzut odwołania, że skarżąca nie-

---

[1]) Por. OPA 868/34.

słusznie została zobowiązana do opłacenia kar za zwłokę, obliczonych od sum niepotrąconego podatku od 7 dnia po dokonanej wypłacie nieopodatkowanych dodatków. Zarzutu tego nie mógł NTA uwzględnić. Przepis art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust. nie jest przepisem karnym i istnienie odrębnej normy karnej art. 116 ustawy o podatku dochodowym nie wyklucza zastosowania ustawy z 31 lipca 1924 niezależnie od ewentualnego zastosowania sankcji karnej. Twierdzenie skargi, jakoby podatek od uposażeń nie mógł się stać zaległością dopóki nie ma wymiaru urzędowego, nie znajduje oparcia w przepisach Działu II ustawy o podatku dochodowym. Skoro w myśl przepisów tego Działu służbodawca obowiązany jest przy każdej wypłacie potrącić należny podatek, to nie tylko podatek potrącony a nie wpłacony do kasy skarbowej, ale także podatek należny lecz niepotrącony staje się z upływem terminu wpłaty do kasy skarbowej zaległością. Istotne dla oceny, czy zaległość powstała, jest z jednej strony powstanie obowiązku podatkowego przez fakt wypłaty uposażenia, z drugiej strony — brak wniesienia do kasy skarbowej w ustawowym terminie należnego podatku. Zaniechanie takiego wniesienia powoduje powstanie zaległości, a co zatem idzie, obowiązku uiszczenia kar za zwłokę przez służbodawcę, w którego osobie zaszła przyczyna powstania zaległości.

Dalsze zarzuty skargi, dotyczące charakteru wypłacanych przez skarżącą dodatków reprezentacyjnych, uznał NTA za nieuzasadnione. Twierdzenia, że umowa służbowa z góry, choć w sposób domniemany, zawierała przeznaczenie „dodatków reprezentacyjnych" na koszty służbowe, strona skarżąca nie udowodniła, a ujemna ocena przez władzę pozwaną przedstawionych w tym względzie wyjaśnień nie może być uznana za dowolną. Słusznie uznała władza pozwana, że nazwanie części uposażenia w uchwale zarządu „reprezentacyjnym" nie mieści w sobie uznania tej części za zwrot kosztów służbowych — przeciwnie bowiem normalnie w pojęciu dodatku reprezentacyjnego mieści się przede wszystkim podniesienie uposażenia w celu umożliwienia stosownego do zajmowanego stanowiska trybu życia, odpowiedniego wystąpienia przy sposobności reprezentowania pracodawczej instytucji na zewnątrz itp. Przeznaczenie tego rodzaju dodatku na koszty służbowe w ścisłym znaczeniu — a więc na wydatki, nie mające charakteru osobistych choć związanych z zajmowanym stanowiskiem — musiałoby być wyraźnie umówione przy określeniu także rodzaju tych kosztów, a przynajmniej musiałoby wynikać z wykluczenia umową zwrotu kosztów służbowych w innej formie.

Zarzut w końcu, że pozwana władza nie rozprawiła się w zaskarżonym orzeczeniu z zarzutem odwołania dotyczącym kwot, pobranych przez dyrektora W. ponad kwotę przyznanych mu uchwałą zarządu dodatków reprezentacyjnych, co do których skarżąca twierdziła, że nie zostały one

przez W. pobrane na własną rzecz, lecz na pokrycie pewnych wydatków skarżącej Spółki, na które z natury rzeczy nie mogła ona uzyskać innych dowodów buchalteryjnych jak pokwitowanie dyrektora, który dane sumy z kasy podjął i na rzecz Spółki zużył, jest w zasadzie słuszny. Brak jednak tego rozprawienia się uznał NTA za wadliwość nieistotną, skoro już z samych twierdzeń skarżącej wynika, iż sposobu użycia spornych kwot nie jest w możności wykazać.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Kwalifikacja podatkowa „dodatków reprezentacyjnych" i podobnych wynagrodzeń, a przede wszystkim odgraniczenie tych dodatków od zwrotu kosztów służbowych, były przedmiotem dość już obfitej judykatury NTA, tak w związku z opodatkowaniem wynagrodzeń służbowych wedle Działu II ustawy o podatku dochodowym, jak i w związku z opodatkowaniem osób prawnych i przepisem art. 21 ust. 3 ustawy.

Podstawowe w tej mierze wyroki z 6 października 1930 l. rej. 1821/28 (Zb. wyr. nr 361 S) i z 9 października 1931 l. rej. 2625/30 (Zb. wyr. nr 486 S) ustaliły następujące wytyczne:

1) dodatki reprezentacyjne, funkcyjne itp. są zwolnione od opodatkowania wedle Działu II tylko wtedy, gdy są pobierane przez osoby wojskowe lub pracowników państwowych — poza tym są uważane za część wynagrodzenia służbowego i podlegają opodatkowaniu;

2) zwolnienie takich dodatków od opodatkowania może mieć miejsce tylko w razie zachodzących warunków § 40 p. 2 lub 3 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.);

3) zasadniczym zatem wymogiem zwolnienia jest wykazanie, iż stanowią one w istocie zwrot kosztów służbowych;

4) zależnie więc od tego, czy są one z góry cyfrowo określone czy nie, winno być wykazane w pierwszym wypadku, że dane kwoty były z góry umową przeznaczone na pokrycie kosztów służbowych, ponadto zaś tylko na żądanie władzy — że rzeczywiście zostały one zgodnie z tym przeznaczeniem zużyte, w drugim wypadku, że obowiązek pokrywania kosztów służbowych z uposażenia wynika z umowy, oraz jaka jest wysokość faktycznych kosztów;

5) za koszty służbowe uważa się tylko wydatki poniesione w bezpośrednim związku z pełnieniem służby, tzn. z wykonywaniem czynności wynikających z samej umowy o najem pracy względnie z samego stosunku służbowego, nie należą zaś do tych kosztów wydatki na utrzymanie pewnej stopy życiowej lub na zaspokojenie tzw. wymogów stanu.

ad 1) Obecny stan prawny (§ 36 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.) — zapewne w związku z przepisem art. 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 663 Dz. Ust., w myśl którego uposażenie funkcjonariuszów państwowych jest wolne od podatku dochodowego — jest o tyle odmienny, że obecnie dodatki reprezentacyjne i funkcyjne osób wojskowych i pracowników państwowych nie są już wymienione jako stojące na równi z kosztami służbowymi i zwolnione od opodatkowania. Poza tym § 36 jest dosłownie zgodny z dawnym § 40 i nie ma powodu do przyjmowania, że stan prawny co do dodatków reprezentacyjnych itp. innych osób niż wymienione w p. 1 § 40 względnie w p. a) § 36 uległ jakiejkolwiek zmianie.

ad 2) i 3) Zarówno z obecnego brzmienia § 36 p. b) i c), jak i z dalszej judykatury NTA wynika niedwuznacznie, że decydujące znaczenie ma wyłącznie

istotna treść świadczeń pracodawców, a nie taka lub inna ich nazwa. Nazwa ta i sposób obliczania czy przyznawania dodatków może mieć znaczenie tylko jako jeden z punktów oparcia kwalifikacji prawnej istotnego stanu faktycznego. I tak w wyroku z 22 stycznia 1932 l. rej. 8255/30 wypowiedział NTA zasadę, że „dodatki reprezentacyjne w ścisłym znaczeniu nie ulegają zwolnieniu od podatku", co wyjaśnia bliżej ogłoszony wyżej wyrok z 4 maja 1936 l. rej. 8294/33 ustalając, że „normalnie w pojęciu dodatku reprezentacyjnego mieści się przede wszystkim podniesienie uposażenia w celu umożliwienia stosownego do zajmowanego stanowiska trybu życia, odpowiedniego wystąpienia przy sposobności reprezentowania pracodawczej instytucji na zewnątrz itp." Tak samo uznał NTA, że nazwanie dodatku „zryczałtowanymi kosztami służbowymi" pozwala ocenić go jako jeden z dodatków przewidzianych w art. 20 ustawy („wszelkiego rodzaju wynagrodzenia... łącznie ze wszystkimi dodatkami") (wyrok z 21 stycznia 1936 l. rej. 5254/33, OPA 1946/37), a fakt, że dane sumy wypłacane były „bez wyliczenia się", a zatem w charakterze ryczałtów na reprezentację lub na podróże służbowe, uzasadnia zakwalifikowanie ich jako części wynagrodzenia (wyrok z 30 listopada 1934 l. rej. 4431/31, OPA 1937/37). Stale jednak podkreślał NTA, że bez względu na nazwę należy zastosować przepisy § 40 p. 2 i 3, jeśli uczyniono zadość ich wymogom. W każdym zatem konkretnym wypadku, gdy zgodnie z umową, a pod jakąkolwiek nazwą, zwraca pracodawca pracobiorcy poniesione przez niego koszty służbowe, przysługuje danym sumom zwolnienie od podatku z Działu II, jeśli zostanie czy to na żądanie władzy w wypadku § 40 p. 2 (§ 36 p. b) czy to bez tego żądania w wypadku § 40 p. 3 (§ 36 p. c.) udowodnione faktyczne ich zużycie na koszty służbowe.

ad 3) i 4) W kwestii sposobu udowodnienia faktycznego poniesienia kosztów służbowych wypowiedział NTA przede wszystkim zasadę, że sam sposób zaksięgowania danego wydatku przez pracodawcę nie jest dowodem, tak samo jak jednostronne stwierdzenie tego faktu przez interesowanego, choćby w formie dowodów buchalteryjnych, przez niego wystawionych (wyroki z 12 września 1935 l. rej. 7909/32 OPA 1950/37, z 21 lutego 1934 l. rej. 4401/30 OPA 1936/37, i i.). Natomiast nie jest wymagane ścisłe udowodnienie wszystkich składników danych kosztów, zwłaszcza tam, gdzie z natury rzeczy wydatkujący dowodów nie otrzymuje względnie nie zatrzymuje (napiwki, bilety kolejowe, rachunki restauracyjne itp.) (wyroki z 12 września 1935 l. rej. 7909/32 OPA 1950/37, z 6 listopada 1935 l. rej. 8758/32 OPA 1938/37, z 20 marca 1934 l. rej. 8548/30 OPA 869/34, i i.). Wystarczy wykazanie np. faktu odbycia podróży służbowej z podaniem celu i czasu trwania, umożliwiające władzy sprawdzenie z dostateczną dokładnością, czy podane wydatki na taką podróż odpowiadają faktycznym kosztom. Oświadczenie natomiast strony, że dowodów nie posiada, uzasadnia dostatecznie ocenę przez władzę spornych sum jako nie podlegających zwolnieniu od podatku. Tak samo ograniczenie się do podania globalnych sum wydatków uzasadnia ich ocenę jako niepotrącalnych, nawet bowiem w wypadku niemożności przedstawienia dowodów na niektóre wydatki winien interesowany przynajmniej wyjaśnić i podać, ile wyniosły poszczególne wydatkowane pozycje, gdzie je wydatkował itp., celem umożliwienia władzy przeprowadzenia krytycznej oceny ich wysokości (wyrok OPA 1950/37).

ad 5) W wyroku, do którego nawiązana jest niniejsza glosa, rozwinął NTA dalej pojęcie „kosztów służbowych" kwalifikując je jako wydatki nie mające charakteru osobistych, choć związane z zajmowanym stanowiskiem.

O ile chodzi o rozstrzygnięcie kwestii potrącalności kosztów służbowych z punktu widzenia art. 21 ust. 3 ustawy, to NTA akcentował z jednej strony ich związek z osiągnięciem dochodu, przyjmując, że brak takiego związku wyklucza ich potrące-

nie bez względu na ograniczenia z art. 21 ust. 3, poza tym zaś — o ile chodzi o wliczenie tych wydatków do nie podlegających w myśl tego ostatniego przepisu potrąceniu nadwyżek wynagrodzeń członków wyższej administracji osób prawnych — uznał NTA, że nie kwestia, że odnośny wydatek należy do kosztów handlowych, jest istotna i miarodajna dla oceny potrącalności, ale kwalifikacja tego wydatku z tego punktu widzenia, jakim osobom wypłacono odnośne sumy (wyrok z 30 listopada 1933 l. rej. 7468/30, OPA 1935/37). Wedle tegoż wyroku o rozciągłości zastosowania przepisu art. 21 ust. 3 decyduje treść art. 20 i wszelkie wynagrodzenia podpadające pod ten ostatni przepis wchodzą do podstaw obliczeniowych nadwyżek z art. 21 ust. 3. Na tym samym stanowisku stał NTA we wszystkich wypadkach, gdy chodziło o doliczenie nadwyżek wynagrodzeń do dochodów osoby prawnej i opierał się zawsze na interpretacji art. 20 ustawy i § 40 rozp. wykon. Zasady zatem wypowiedziane w wyrokach, zapadłych w tego rodzaju sprawach, mają analogiczne zastosowanie do spraw wynikłych na tle opodatkowania z Działu II ustawy.

J. Pomianowski

1948.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty służbowe.

Do kosztów służbowych w rozumieniu § 40 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.) zaliczać należy wyłącznie wydatki, poniesione w bezpośrednim związku z pełnieniem służby, tzn. z wykonywaniem czynności służbowych; nie stanowią zatem kosztów służbowych koszty dojazdu z miejsca zamieszkania do stałego miejsca pracy.

Wyrok NTA z 5 lutego 1937 l. rej. 8883/33 w sprawie Wydziału Powiatowego w Tarnowskich Górach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

...Jednemu z pracowników, zamieszkałemu poza Tarnowskimi Górami, Wydział Powiatowy wypłacał dodatkowe wynagrodzenie, wynoszące cenę biletu kolejowego od stacji miejsca zamieszkania do stacji miejsca pracy. Wynagrodzenie to zostało przez władzę skarbową włączone do podstawy obliczenia podatku. Wydział Powiatowy zarzuca w skardze, że to wynagrodzenie, jako przyznane wyraźnie na pokrycie kosztów służbowych, nie podlega opodatkowaniu.

Zapatrywanie to jest jednak mylne, albowiem — jak to NTA orzekł i uzasadnił m. i. w wyroku z 9 października 1931 l. rej. 2625/30 (Zb. wyr. nr 486 S), do kosztów służbowych w rozumieniu § 40 rozp. wykon. zaliczać należy wyłącznie wydatki, poniesione w bezpośrednim związku z pełnieniem służby, tzn. z wykonywaniem czynności służbowych....

1949.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty służbowe; zwrot kosztów akwizycyjnych.

1. Uznanie potrącalności kwot, wypłaconych przez przedsiębiorstwo handlowe pracownikowi tytułem ryczałtowego zwrotu kosztów akwizycyjnych, nie przesądza kwalifikacji prawnej tych kwot jako części uposażenia pracownika, podlegającego opodatkowaniu z Działu II ustawy.

2. Prawidłowość zapisu wydatku do ksiąg handlowych nie przesądza jego kwalifikacji podatkowej i nie może zastąpić dowodu rzeczywistego zużycia danych kwot przez pracownika na pokrycie kosztów służbowych.

Wyrok NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 1755/33 w sprawie firmy: Brzeskiauto Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Podczas badania ksiąg handlowych skarżącej Spółki przez buchaltera Izby Skarbowej ustalone zostało, że wykazy obliczeń podatku od uposażeń służbowych nie obejmują wypłaconych w miesiącu grudniu 1931 dyrektorowi B. i prokurentowi S. kwot po 7.266,63 zł dodatkowego ryczałtowego wynagrodzenia na koszty akwizycyjne. Na skutek tego Magistrat m. Poznania wystosował do skarżącej nakaz zapłaty, którym wymierzył na zasadzie art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), podatek od uposażeń służbowych.

W odwołaniu skarżąca firma domagała się anulowania wymiaru podatku twierdząc, że wypłacone kwoty stanowią umowny ryczałt jako zwrot kosztów handlowych, ponoszonych przez dyrektora B. i prokurenta S. za firmę w związku z ich dodatkowymi czynnościami akwizycyjnymi, wobec czego są to koszty handlowe firmy, a nie dodatkowe uposażenie. Twierdzenie, że kwoty te nie są uposażeniem służbowym, skarżąca opierała na tym, że Ministerstwo Skarbu już w odniesieniu do roku podatkowego 1930 stanęło na stanowisku, że zwrot kosztów akwizycyjnych stanowi koszt osiągnięcia dochodu Spółki. Po wniesieniu odwołania została skarżąca wezwana do przedłożenia dowodów, jakie kwoty z wypłaconych zostały zużyte na koszty akwizycyjne. W odpowiedzi na to wezwanie skarżąca powtórzyła wyjaśnienia swoje co do charakteru wypłaconych kwot negując, aby miały one być wynagrodzeniem służbowym. Izba Skarbowa w Poznaniu zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła odwołania z tym uzasadnieniem, że ryczałty, wypłacone na koszty akwizycyjne, należy traktować w myśl art. 20 ustawy i p. 2 § 40 rozp. wykon. jako wynagrodzenie, wy-

pływające ze stosunku służbowego i podlegające opodatkowaniu z Działu II ustawy, zwłaszcza, że skarżąca na wezwanie w myśl powołanego § 40 p. 2 nie udowodniła, jaką kwotę z wypłaconych sum zużyto na koszty połączone z czynnościami służbowymi; okoliczność, iż koszty akwizycyjne są potrącalnym wydatkiem, jako koszt osiągnięcia dochodu Spółki — zaznaczyła dalej władza — nie może stanowić żadnej podstawy prawnej do przyjęcia, że koszty te nie stanowią uposażenia służbowego B. i S....

NTA w granicach skargi rozważył co następuje:

Zarzuty skargi są chybione. Skarga, zarówno jak i odwołanie, nie uwzględnia zupełnie tej okoliczności, że nie wchodzi tu w grę opodatkowanie dochodu skarżącej z Działu I ustawy o podatku dochodowym, lecz ściągnięcie podatku od uposażeń, przewidzianego w Dziale II, na zasadzie art. 113 ustawy u służbodawcy, wobec niewpłacenia tego podatku od kwot wypłaconych dyrektorowi i prokurentowi — według wyjaśnienia firmy — dodatkowo na pokrycie wydatków, poniesionych przez tychże w interesie przedsiębiorstwa. Zapoznając tę okoliczność, skarżąca zaprzecza, aby kwoty wypłacone stanowiły dodatkowe wynagrodzenie, przy czym wychodzi z błędnego założenia, że już przez to samo, że kwoty wypłacone stanowią zwrot kosztów akwizycyjnych i są potrącalne u przedsiębiorstwa jako wydatek, nie mogą stanowić podlegającego opodatkowaniu dodatkowego wynagrodzenia.

Otóż zgodnie z treścią § 40 p. 2 rozp. wykon. sumy wypłacone względnie zwrócone za wydatki związane z wykonywaniem obowiązków służbowych osobom, nie będącym w służbie wojskowej, państwowej lub samorządowej, o tyle są wolne od opodatkowania na podstawie art. 20 ustawy, o ile na żądanie władzy zostanie udowodnione, że sumy te zostały rzeczywiście zużyte przez pracownika na koszty związane z wykonywaniem obowiązków służbowych, z uwagi na które zostały wypłacone pracownikowi. Jak wynika z akt sprawy, skarżąca została wezwana do udowodnienia, jaka część sumy wypłaconej wyżej wskazanym osobom została wydatkowana na koszty akwizycyjne, lecz dowodu żadnego nie przedłożyła ani nawet nie powołała. Skarżąca jedynie powtórzyła wyjaśnienia swe co do celu, na jaki zostały uskutecznione wypłaty, co atoli nie czyni zadość wymogom powołanego § 40 p. 2 rozp. wykon., aby kwoty wypłacone mogły być uznane za nie stanowiące uposażenia pracownika. Zasadnie zatem Izba Skarbowa nie uznała wypłaconych kwot za zwrot kosztów służbowych. Przy tym władza nie negowała zupełnie, że wydatek ten, jako wydatek przedsiębiorstwa, jest potrącalnym kosztem w rozumieniu art. 6 ustawy u skarżącej, lecz ta okoliczność — jak już zaznaczono wyżej — jest bez znaczenia przy opodatkowaniu na zasadzie Działu II ustawy uposażenia pracownika. Skarżąca nadto podniosła zarzut, że skoro w jej księgach pozycje wypłacone figurują jako wypłacone na koszty akwizycyjne,

to taki zapis stanowi sam przez się dowód, o ile księgi są prawidłowo prowadzone. Zarzut ten... jest nietrafny, gdyż prawidłowość zapisu nie przesądza bynajmniej tego charakteru wydatku, który jest w myśl powołanego wyżej przepisu prawa jedynie miarodajny....

1950.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty służbowe — dowód faktycznego zużycia[1]).

1. Doliczenie wydatków na koszty służbowe dyrektora przedsiębiorstwa do dochodu z tego przedsiębiorstwa nie ma wpływu na opodatkowanie tych kosztów jako części uposażenia dyrektora.

2. Ustawa o podatku dochodowym nie zna dowodu w postaci przysięgi zainteresowanej osoby.

3. W razie niemożności przedłożenia na niektóre wydatki dowodów winno być przynajmniej wyjaśnione i podane, ile wynosiły poszczególne pozycje, gdzie były wydatkowane itp., a to celem umożliwienia władzy przeprowadzenia krytycznej oceny ich wysokości.

Wyrok NTA z 12 września 1935 l. rej. 7909/32 w sprawie firmy: Fitznerowska Fabryka Śrub i Nitów Sp. z ogr. odp. w Siemianowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Urząd Skarbowy w Siemianowicach podczas kontroli prawidłowości potrąceń podatku dochodowego od uposażeń służbowych stwierdził, że skarżąca w czasie od 1 stycznia 1927 do 31 grudnia 1929 wypłacała miesięcznie dyrektorowi F. pewne kwoty tytułem zwrotu różnych wydatków, poniesionych przez tegoż w interesie przedsiębiorstwa, od których to sum nie był potrącany dyrektorowi F. i wpłacany przypadający podatek dochodowy od uposażeń służbowych.

Po wezwaniu skarżącej z powołaniem się na p. 2 § 40 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym do udowodnienia, na jakie wydatki służbowe kwoty, podniesione przez dyrektora F., zostały wydatkowane, skarżąca m. i. odpowiedziała, że są to wydatki „na koszty podróży i pobytu" i jako takie były i mają być księgowane jako koszty handlowe, że nie chodzi tu o żadne wynagrodzenie i że wymiar podatku od uposażeń służbowych byłby nie na miejscu....

---

[1]) Por. OPA 463/33, 1951/37 i n.

Władza II instancji odrzuciła odwołanie z tym uzasadnieniem, że nieudowodnione zostało, aby dyrektor firmy zużył otrzymane kwoty zgodnie z przeznaczeniem, a okoliczność, że kwoty wypłacone zostały doliczone do dochodu podatkowego samej firmy, nie przesądza możności uskutecznienia wymiaru od tych kwot podatku od uposażeń służbowych z uwagi na to, że dyrektor F. należy do osób wymienionych w ust. 3 art. 21 ustawy....

NTA rozważył co następuje:

...Zarzut pominięcia zaofiarowanego rzekomo dowodu w postaci alegatów kasowych jest chybiony już z tego powodu, że ani skarżąca ani dyrektor F., jak wykazują akta sprawy, żadnych dowodów nie przedkładali, przeciwnie dyrektor F. na wezwanie władzy oświadczył, że wydatki są zaksięgowane i zaaprobowane przez władze Spółki oraz że nie może kwitów na dowód poniesienia wydatków w interesach firmy przedłożyć, gdyż restauracje, hotele, koleje itp. kwitów takich nie wydają. Otóż NTA zauważa, że dyrektor F., aczkolwiek nie mógł przedłożyć na niektóre wydatki dowodów (jak koszt napiwków, rachunki restauracyjne itp.), to niemniej już z uwagi na wysokość wydatkowanych na cele firmowe sum, powinien był przynajmniej wyjaśnić i podać, ile wynosiły poszczególnie wydatkowane pozycje, gdzie je wydatkował itp., celem umożliwienia władzy przeprowadzenia krytycznej oceny wysokości tychże. Skoro skarżąca ograniczyła się tylko do podania globalnej sumy wydatków, to NTA nie dopatrzył się zarzuconej wadliwości w tym, że władza nie uznała potrącalności sum, według twierdzenia skarżącej wydatkowanych w interesie firmy.

Zarzuty wadliwości postępowania z powodu pominięcia dowodu z przysięgi dyrektora F. i niepodania powodów tego pominięcia są bezpodstawne, bowiem przepisy ustawy o podatku dochodowym nie znają dowodu w postaci przysięgi zainteresowanej osoby, której wymierza się podatek. NTA nie dopatrzył się wadliwości postępowania również w niepodaniu powodów odrzucenia takiego rzekomego dowodu, który nie może być uznany za materiał dowodowy.

Dalszy zarzut podwójnego opodatkowania jest także chybiony, bowiem, gdyby nawet wypłacone dyrektorowi F. kwoty były doliczone do dochodu skarżącej, to ta okoliczność wobec tego, że dochód skarżącej podlega opodatkowaniu z Działu I ustawy, pozostaje bez wpływu na opodatkowanie z Działu II jej pracownika; zresztą zaskarżone orzeczenie powołało się w tym względzie na postanowienia ust. 3 art. 21 ustawy, przeciw czemu skarga nie podniosła zarzutu.

Wreszcie i zarzut obrazy § 40 p. 2 rozp. wykon. jest nietrafny. Jak wynika z treści postanowień w nim zawartych, wypłaty uskutecznione pracownikom na koszty służbowe podlegają odliczeniu tylko w tym wypadku, o ile zostanie udowodnione, że podniesione kwoty zostały wydat-

kowane w interesie służbowym. Sam fakt zakwalifikowania, a zatem i zaksięgowania wypłaconej kwoty na pewne konto o tej czy innej nomenklaturze, nie jest dowodem dostatecznym. Konsekwencją więc wyżej wypowiedzianego co do oświadczenia się dyrektora F., że dowodów (kwitów) przedłożyć nie może, i niemożności przyjęcia za dowód zaofiarowanej przysięgi staje się uznanie zarzutu obrazy § 40 rozp. wykon. za bezpodstawny.

W tym stanie rzeczy NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1951.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty służbowe — dowód faktycznego zużycia[1]).

Faktyczne użycie wynagrodzeń na koszty służbowe nie może być z reguły dowodzone opinią znawcy; ten środek dowodowy jest jednak dopuszczalny w przypadkach, w których chodzi o ustalenie przeciętnej wysokości zwyczajnych wydatków związanych z podróżą służbową, na których pokrycie służyć ma ryczałt w postaci diet.

Wyrok NTA z 26 października 1936 l. rej. 4027/34 w sprawie firmy: Polskie Kopalnie Skarbowe na Górnym Śląsku Spółka Dzierżawna, Sp. Akc. w Katowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Na skutek skargi skarżącej obecnie Spółki Akcyjnej NTA wyrokiem z 4 marca 1932 l. rej. 5735/30 uchylił z powodu wadliwego postępowania orzeczenie Wydziału Skarbowego Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego z 7 maja 1930 w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń służbowych za lata 1924—1928. Trybunał dopatrzył się wadliwości postępowania w tym, że władza — mimo zarzutów odwołania — nie ustaliła prawidłowo okoliczności faktycznych istotnych dla zastosowania przepisów § 40 rozp. wykon. z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust.

We wznowionym postępowaniu odwoławczym wezwano firmę do oświadczenia się, czy sporne wynagrodzenia były przeznaczone i stanowiły dodatki reprezentacyjne (koszty wymogów stanu urzędników), czy też stanowiły koszty służbowe i były wypłacone na podstawie umów służbowych. W odpowiedzi z 10 września 1932 oświadczyła firma, przedkładając dwa wzory umów służbowych, że wynagrodzenia były na podstawie tych umów wypłacane i obejmowały pokrycie kosztów związanych z czyn-

[1]) Por. OPA 1950/37, 1952/37, 1953/37.

nościami służbowymi. Wobec tego wezwano firmę do udowodnienia, że jej pracownicy zużyli wynagrodzenia, otrzymane na pokrycie kosztów służbowych, w całości zgodnie z przeznaczeniem. Na to wezwanie zaofiarowała firma dowód z rzeczoznawcy, byłego naczelnika Wydziału Skarbowego dyrektora Pawlity. Dowód ten został przez władzę przeprowadzony. Znawca orzekł, że część pracowników w liczbie 8 nie ponosiła wydatków służbowych, pozostali zaś w liczbie 35 zużywali „w wyższym lub mniejszym stopniu" część swego uposażenia na wydatki służbowe bez otrzymywania za to równoważnika ze strony pracodawcy. Kwotę tych wydatków znawca określił w wysokości pewnego procentu stałych poborów miesięcznych. W toku dalszych dochodzeń ustalono, że firma zawarła tylko z 18 pracownikami spośród tych, którzy wedle orzeczenia znawcy ponosili wydatki służbowe, umowy według wzoru, przedłożonego przez nią pismem z 10 września 1932. Co do pozostałych pracowników w liczbie 17 oświadczyła firma, że wynagrodzenia kosztów służbowych były płacone nie na podstawie umowy służbowej, lecz na podstawie wewnętrznego zarządzenia, względnie na podstawie decyzji władzy skarbowej.

Orzeczeniem z 23 lutego 1934 Wydział Skarbowy nie uwzględnił odwołania, powołując się na art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i zauważając na zarzuty odwołania „w uzupełnieniu wywodów decyzji z 7 maja 1930", co następuje: 1) umowy służbowe, zawarte z niektórymi wymienionymi urzędnikami, nie zawierają postanowień co do wynagrodzenia kosztów służbowych, wobec czego nie ma podstawy do zwolnienia części uposażenia od podatku na zasadzie § 40 p. 2 względnie 3 rozp. wykon., 2) niektórzy urzędnicy nie ponosili według przeprowadzonych dochodzeń żadnych kosztów służbowych, wobec czego ich wynagrodzenia podlegają w całości opodatkowaniu; 3) odnośnie do tych urzędników, którym w umowach służbowych przyznano wynagrodzenie kosztów służbowych, firma na wezwanie nie przedstawiła żadnych dowodów, że ci urzędnicy tę część uposażenia, która była przeznaczona na pokrycie kosztów służbowych, zużyli zgodnie z przeznaczeniem. Dowód z rzeczoznawcy uznała władza za niewystarczający z uwagi na to, że sporna okoliczność wydania części uposażenia na koszty służbowe nie nadaje się do dowodzenia przez znawcę.

Skarga, wniesiona do NTA na to orzeczenie, zarzuca obrazę art. 89 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu przekroczenia miesięcznego terminu do wydania nowego orzeczenia w miejsce uchylonego przez Trybunał, oraz z powodu wzmianki w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia o „uzupełnieniu wywodów" orzeczenia uchylonego — i wnosi z tych powodów o uchylenie zaskarżonego orzeczenia. Jednakowoż z powodu przekroczenia terminu z art. 89 (art. 5 dawnej ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.) nie może być dla braku sankcji w tym przepisie

podnoszony ze skutkiem żaden zarzut w postępowaniu przed NTA. Zresztą uchylenie z tego powodu nowego orzeczenia, jak tego domaga się skarga, pogarszałoby tylko sytuację strony w tym właśnie kierunku, w którym przepis art. 89 ma interes jej zabezpieczyć.

Co się zaś tyczy nawiązania w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia do motywów orzeczenia uchylonego przez NTA, to zarzucona wadliwość nie może być uznana za istotną, skoro nowe orzeczenie zawiera samoistne i pełne motywy co do tych kwestji spornych między stronami, które w wyroku NTA z 4 marca 1932 nie zostały merytorycznie rozstrzygnięte, a zatem mogą stanowić przedmiot obecnego sporu.

Skarga zarzuca dalej, że wymiar jest nieprawny jako sprzeczny z poprzednimi prawomocnymi decyzjami. Ten zarzut jednak, podniesiony już w poprzedniej skardze, został w wyroku z 4 marca 1932 rozstrzygnięty na niekorzyść skarżącej i podnoszenie go ponowne w obecnym sporze jest niedopuszczalne.

Przeciw motywom zaskarżonego orzeczenia skarga podnosi przede wszystkim dwa zarzuty: 1) że zaofiarowany i przeprowadzony dowód ze znawcy wiąże władzę skarbową, albowiem osoba jego była uzgodniona z kompetentną władzą skarbową i określone istotne dla sprawy okoliczności, co do których znawca miał wydać orzeczenie; 2) że władza skarbowa, wzywając skarżącą do udowodnienia zużycia kosztów służbowych, nie podała, jakie dowody uważa za wystarczające, względnie nie ograniczyła Spółki co do wyboru dowodów.

Jednak o ile chodzi o pierwszy z tych zarzutów, nie ma żadnej podstawy prawnej do tego, by uważać władzę wymiarową lub odwoławczą za związaną przeprowadzonym dowodem z biegłego — nie tylko w sensie ograniczenia służącego jej prawa swobodnej oceny wyników postępowania dowodowego, ale także o ile chodzi o kwestię, czy dana okoliczność może być w ogóle udowodniona za pomocą tego środka dowodowego. Oczywiście zmiana zapatrywania władzy w tej kwestii, przejawiająca się w tym, że najpierw dopuściła pewnego rodzaju środek dowodowy, a następnie przy ocenie wyników postępowania dowodowego uznaje go ze względu na tezę dowodową za nieprzydatny z samej istoty rzeczy — nie może przynieść żadnego uszczerbku stronie w służącym jej w przewodzie administracyjnym prawie obrony.

W tym ostatnim kierunku idzie właśnie przytoczony wyżej drugi zarzut skargi. Skarga wywodzi, że niewskazanie w wezwaniu do udowodnienia kosztów rodzaju żądanych dowodów stanowi wadliwość postępowania, połączoną ze szkodą dla skarżącej Spółki, która „w ten sposób jest ograniczona w swym prawie obrony, nie mając możności przedstawienia władzy skarbowej innych dowodów jak opinii rzeczoznawcy na zużycie spornych wynagrodzeń". Atoli temu twierdzeniu o poniesionej przez Spół-

kę szkodzie przeczy następujący bezpośrednio po tym ustęp skargi (punkty 3—6), z którego wynika, że Spółka innymi dowodami nie rozporządza i który kończy się zdaniem, że „dowód na okoliczność użycia kosztów służbowych da się przeprowadzić jedynie za pomocą znawców".

Z powodu dyskwalifikacji przeprowadzonego dowodu skarga podnosi zarzut obrazy prawa.

Rozstrzygnięcia wymaga tedy kwestia, w jaki sposób mogą być udowadniane okoliczności, istotne w myśl przepisu § 40 p. 2 rozp. wykon. dla zwolnienia od opodatkowania wynagrodzeń, otrzymanych na koszty służbowe.

Otóż NTA już w wyroku z 27 marca 1933 l. rej. 8348/30[1]) orzekł i uzasadnił, że faktyczne użycie wynagrodzeń na koszty służbowe nie może być z reguły dowodzone opinią znawcy. Wprawdzie zaś w wyroku z 11 stycznia 1932 l. rej. 6361/30 (Zb. wyr. nr 524 S)[2]) NTA wyraził zapatrywanie, iż przy stosowaniu przepisu § 40 p. 2 „nie można bezwzględnie, tj. niezależnie od okoliczności danego wypadku, wykluczyć dowodu z rzeczoznawców", jednak — jak to wynika z motywów tego wyroku — Trybunał uznał w nim za dopuszczalne stosowanie tego środka dowodowego tylko w przypadkach, w których chodzi o ustalenie przeciętnej wysokości zwyczajnych wydatków związanych z podróżą służbową, na których pokrycie służyć ma ryczałt w postaci diet. W szczególności w owej sprawie władza na zasadzie § 40 p. 2 żądała dowodu na zużycie diet podróżnych w kwotach od 3 zł do 15 zł dziennie i dodatku 3 zł na jazdę na kolej i z kolei. W niniejszej sprawie natomiast chodzi o określone (przeważnie) procentowo części uposażenia wyższych urzędników, wypłacane tytułem „odszkodowania za wydatki służbowe, wywołane stanowiskiem" danego urzędnika w Spółce (według przedłożonego przez Spółkę schematu umowy). Nie było zatem podstawy do zastosowania — w miejsce reguły o niedopuszczalności dowodu ze znawcy w myśl wyroku NTA z 27 marca 1933 — wyjątku, o którym mowa w wyroku z 11 stycznia 1932.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

1952.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty służbowe — dowód faktycznego zużycia[3]).

Władza skarbowa nie może pominąć dowodu ze świadków, ofiarowa-

[1]) OPA 463/33.
[2]) Zob. OPA 463/33 uw. 1.
[3]) Por. OPA 1950/37, 1951/37, 1953/37

nego na fakt poniesienia określonych kosztów służbowych, jeżeli przedłożenie rachunków, kwitów itp., jakich władza żądała, jest niemożliwe.

Wyrok NTA z 7 stycznia 1937 l. rej. 6939/34 w sprawie Ludwika Chrystiana Stolberga-Wernigerode przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana utrzymała w mocy wymiar podatku, dokonany przez władzę I instancji w związku z niepotrącaniem przez skarżącego podatku z Działu II ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) plenipotentowi S. od wypłacanych mu ryczałtem miesięcznie: kwoty 258 zł na koszty reprezentacyjne i kwoty 25 zł za podróże w obrębie klucza majątkowego, ponieważ zarzuty odwołania są nieuzasadnione, gdyż koszty służbowe winny być udowodnione, a oświadczenie zarządu majątków z 22 lutego 1934 jest niewystarczające.

Skarga na to orzeczenie powtarza zarzuty odwołania i domaga się niezaliczenia tych kwot do uposażenia, a nadto dopatruje się wadliwości postępowania w tym, że nie przeprowadzono dowodu ze świadków, na których powołał się skarżący w odwołaniu.

NTA rozważył co następuje:

Jak wynika z akt sprawy, wspomniany zarząd dóbr wyjaśnił w odwołaniu z 12 września 1933 i w uzupełnieniu tegoż z 20 września 1933, które to obydwa pisma zostały wniesione w terminie, że plenipotent dóbr stale zmuszony jest przenocowywać i gościć różnych interesantów, zjawiających się w związku z prowadzeniem dużej administracji dóbr, oraz stale musi objeżdżać dobra, co pociąga za sobą wydatki, składające się z drobnych sum i diet wyjazdowych, co do których z uwagi na charakter tych drobnych wydatków i znikomą wysokość tychże plenipotent nie może posiadać zapisków, jednak świadkowie, których skarżący wskazał w odwołaniu, mogą potwierdzić powyższe okoliczności faktyczne na dowód, że otrzymywane kwoty ryczałtowe nie tylko zostały na te cele zużyte, ale są niewystarczające.

Na żądanie władzy wystosowane w toku postępowania odwoławczego, aby skarżący udowodnił, jaka kwota była zużyta z wynagrodzenia na koszty służbowe oraz aby przedłożył umowę służbową, — władza otrzymała odpis umowy służbowej oraz powtórne wyjaśnienie co do niemożności przedłożenia poszczególnych dowodów.

Gdy więc w tych warunkach skarga zarzuca pominięcie dowodu w postaci zbadania świadków, którzy niewątpliwie mogliby rzucić wyraźne światło na okoliczności faktyczne, a mianowicie czy i jak często wyjeżdżał plenipotent w objazd folwarków, należących do klucza majątkowego, czy i jak często przenocowywał i karmił interesantów, a więc — jakie koszty

mogło pociągnąć za sobą pranie bielizny pościelowej w związku z noclegami interesantów, wyżywianie ich itp. i gdy władza, mimo zaofiarowania takiego dowodu, jakim dysponował skarżący, pominęła go całkowicie, domagając się dowodów w postaci kwitów czy rachunków, co do których wyjaśnił skarżący, że w tej formie na drobne wydatki dowodów nie jest w stanie przedłożyć i gdy wreszcie przepisy art. 20 ustawy oraz p. 2 § 40 rozp. wykon. nie stoją na przeszkodzie temu, aby podatnik udowadniał pewne okoliczności faktyczne w sposób taki, jaki jest mu możliwy, — uznał NTA postępowanie władzy pozwanej za dotknięte istotnym brakiem formalnym, połączonym ze szkodą dla skarżącego....

1953.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty służbowe — dowód faktycznego zużycia[1])

Okoliczność, że służbodawca uznał zużycie wypłaconych kwot na koszty reprezentacyjne za udowodnione, nie żądając wyliczenia się, załatwia sprawę tylko w stosunku między nim a jego pracownikiem, ale nie w stosunku między władzą wymiarową i podatnikiem i bynajmniej nie przesądza kwalifikacji podatkowej tych kwot pod kątem widzenia przepisu § 40 p. 2 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.)[2]).

Wyrok NTA z 22 marca 1937 l. rej. 4640/34 w sprawie Hermana Schienemanna przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od skumulowanych wynagrodzeń z r. 1932.

1954.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Przedawnienie prawa wymiaru na obszarze b. zaboru austr.

Na obszarze działania ustawy z r. 1878 austr. Dz. u. p. nr 31 przedawnienie prawa wymiaru z art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz.

---

1) Por. OPA 1950/37.

2) § 36 p. b) rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

411/25 Dz. Ust.) reguluje się według przepisów tejże ustawy z r. 1878. (Teza)[1].

Wyrok NTA z 13 maja 1936 l. rej. 10.542/34 w sprawie firmy: Vacuum Oil Company Sp. Akc. w Czechowicach przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania skarżącej przeciw wymiarowi podatku dochodowego od uposażeń z tym uzasadnieniem, iż ustawa o podatku dochodowym nie zawiera przepisu o przedawnieniu prawa wymiaru, służącego władzy na zasadzie art. 113 tej ustawy, wobec czego przyjąć należy, że prawo to nie ulega przedawnieniu.

Skarga zarzuca obrazę § 1 ustawy austriackiej z 18 marca 1878 austr. Dz. u. p. nr 31, odpowiedź na skargę zaś wywodzi, że ustawa ta utraciła moc obowiązującą z chwilą wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym, która w art. 85 normuje sprawę przedawnienia prawa wymiaru podatku, ponieważ zaś art. 85 odnosi się tylko do podatku dochodowego z Działu I ustawy, należy przyjąć, że z woli ustawodawcy wymiar podatku z Działu II ustawy nie ulega przedawnieniu.

NTA rozważył co następuje:

Ustawa z 18 marca 1878 austr. Dz. u. p. nr 31 nie została wyraźnie i w całości uchylona żadnym przepisem prawa podatkowego polskiego. Można więc mówić jedynie o uchyleniu jej zastosowania w odniesieniu do tych podatków, do których by się wedle swej treści odnosiła, co do których jednak ustawodawstwo polskie wyraźnie sprawę przedawnienia uregulowało. Jeśli władza pozwana podnosi, że uregulowanie takie nastąpiło w odniesieniu do podatku dochodowego w art. 85 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), to błędnie snuje ona stąd wniosek, że przepis ten uchylił moc obowiązującą ustawy z r. 1878 w zupełności. Mógł on uchylić ją tylko w tym zakresie, w jakim art. 85 normuje sprawę przedawnienia, a więc — jak sama władza pozwana zresztą słusznie podnosi — tylko w zakresie przedawnienia prawa wymiaru podatku dochodowego z Działu I ustawy. Z faktu natomiast, że ustawodawca nie przewidział przedawnienia prawa wymiaru podatku z Działu II ustawy, nie można snuć wniosku, że wolą jego było uchylić dla tego Działu moc obowiązującą ustawy z r. 1878. Brak jest w tym względzie jakiegokolwiek pozytywnego przepisu ustawy o podatku dochodowym, domniemanie zaś w kierunku uchylenia ustawy, której zakres w zupełności nie został do-

[1]) Co do obecnego stanu prawnego zob. art. 99 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.) i glosę J. Pomianowskiego OPA 1321/36 (której ostatni ustęp tylko stał się nieaktualny wskutek nowego art. 124 O. P.).

tknięty nową ustawą, normującą inny przedmiot, tylko na podstawie faktu, iż ta nowa ustawa w innym swym dziale unormowała odmiennie od starej ustawy daną kwestię dla jednego tylko ze swych przedmiotów, byłoby sprzeczne z zasadami interpretacji ustaw.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżoną decyzję jako niezgodną z ustawą.

1955.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Przedawnienie prawa wymiaru na obszarze obowiązywania niem. ordynacji podatkowej.

Na obszarze działania niem. ordynacji podatkowej przedawnienie prawa wymiaru z art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) reguluje się według przepisów tejże ordynacji. (Teza).

Wyrok NTA z 13 maja 1936 l. rej. 2025/35 w sprawie firmy „Salo Imbach" w Makoszowach przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Zaskarżoną decyzją nie uwzględniono odwołania skarżącej przeciw wymiarowi podatku dochodowego od uposażeń, w szczególności zarzutu przedawnienia, powołując się na okoliczność, iż przepis art. 85 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) odnosi się do podatku dochodowego z Działu I ustawy, za czym prawo do uskutecznienia wymiaru podatku od dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę nie ulega przedawnieniu.

W skardze na tę decyzję zarzuca skarżąca obrazę art. 85 ustawy o podatku dochodowym i § 121 niem. ordynacji podatkowej.

Władza pozwana podtrzymuje w odpowiedzi na skargę zapatrywanie prawne, iż przepis art. 85 ustawy o podatku dochodowym nie ma zastosowania do podatku dochodowego z Działu II, na zarzut zaś obrazy § 121 niem. ordynacji podatkowej podnosi, iż przepis ten, jako przepis proceduralny, został uchylony ustawą o podatku dochodowym, która normuje sprawę przedawnienia wymiaru podatku.

NTA rozważył co następuje:

O ile chodzi o zarzut obrazy art. 85 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, to zarzut ten uznał NTA za nieuzasadniony. Wyrokiem z 28 paź-

dziernika 1935 l. rej. 2071/33[1]) orzekł już NTA i uzasadnił, że prawo wymiaru podatku dochodowego z Działu II nie ulega przedawnieniu, przewidzianemu w art. 85 ustawy, gdyż przepis ten w ogóle ma zastosowanie tylko do wymiarów podatku z Działu I i do wymiarów z art. 113 się nie odnosi. Na motywy tego wyroku powołuje się NTA w myśl § 57 regulaminu.

O ile chodzi natomiast o zarzut obrazy § 121 niem. ordynacji podatkowej, to nie mógł NTA podzielić zapatrywania władzy pozwanej, jakoby przepisy tej ordynacji o przedawnieniu zostały w całej rozciągłości uchylone ustawą o podatku dochodowym. Ustawa ta nie zawiera tego rodzaju pozytywnego przepisu, zaś z samego faktu uregulowania w tej ustawie sprawy przedawnienia prawa wymiaru podatku dochodowego z Działu I nie można wnosić o uchyleniu poprzednio w tej materii obowiązujących przepisów w szerszej mierze niż w zakresie uregulowanym pozytywnie nową ustawą. Skoro więc ustawa w odniesieniu do wymiaru podatku dochodowego z Działu II żadnych norm, dotyczących przedawnienia prawa wymiaru, nie zawiera, jedynie dopuszczalna jest interpretacja tej okoliczności w ten sposób, iż w tej mierze i nadal obowiązywać będą dotychczasowe przepisy. Wobec ogólnej zasady prawa, dopuszczającej przedawnienie — wypowiedzianej o ile chodzi o teren Górnego Śląska wyraźnie w obowiązującej tam poprzednio niem. ordynacji podatkowej (a obecnie w ustawie z 15 marca 1934 poz. 346 Dz. Ust. i dekrecie Prezydenta z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust. w odniesieniu do całego Państwa) — wyjątki od tej zasady muszą być w ustawie wyraźnie wypowiedziane, a nie można ich się domniemywać z samego faktu, że pewna ustawa podatkowa kwestii tej zupełnie nie porusza względnie reguluje ją tylko dla pewnej części zakresu, jaki obejmuje.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1956.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Niezaksięgowanie transakcji dokonanych poza składem konsygnacyjnym, bezpośrednio przez zagraniczną firmę; brak w księdze inwentarzowej wykazu towarów konsygnacyjnych.

Nieprzeprowadzanie przez księgi handlowe przedsiębiorstwa trans-

[1]) OPA 1321/36.

akcji dokonanych poza składem konsygnacyjnym bezpośrednio przez zagraniczne firmy, a księgowanie jedynie otrzymanej z tytułu tych transakcji prowizji na podstawie wyciągów, nadsyłanych przez te firmy, jak również brak w księdze inwentarzowej wykazu towarów konsygnacyjnych nie narusza ani przepisów prawa handlowego, ani też zasad prawidłowej księgowości.

Wyrok NTA z 12 listopada 1936 l. rej. 3197/34 w sprawie firmy „Wolf Patt“ w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Istota sporu dotyczy zagadnienia, czy słusznie władze uznały księgi handlowe płatniczki za nieprawidłowe. Kwestia bowiem wysokości stawki podatkowej, w szczególności kwestia, czy płatniczce przysługuje prawo do ulgowej stawki podatkowej, przewidzianej w art. 7 lit. A p. 1) a) ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., zależy z uwagi na wyraźny przepis ustawy od stwierdzenia prawidłowości ksiąg handlowych, prowadzonych w przedsiębiorstwie.

Jak to wynika z motywów decyzji I i II instancji, głównym powodem dyskwalifikacji ksiąg handlowych był fakt, iż płatniczka nie przeprowadzała przez księgi handlowe transakcji, dokonanych poza składem konsygnacyjnym bezpośrednio przez firmy zagraniczne, księgując jedynie otrzymaną z tytułu tych transakcji prowizję na podstawie wyciągów, nadsyłanych przez te firmy.

Zgodnie z wywodami skargi NTA uznał, iż ten sposób księgowania nie narusza w niczym ani przepisów kodeksu handlowego, ani też zasad prawidłowej księgowości.

W myśl bowiem postanowienia art. 8 kod. handl. obowiązek kupca uwidoczniania w dzienniku zaszłości, a mianowicie operacji handlowych odnosić się może z natury rzeczy tylko do transakcji dokonanych przez kupca w przedsiębiorstwie. Transakcje natomiast, dokonane poza przedsiębiorstwem przez osoby trzecie bez współudziału płatnika, zapisom księgowym w danym przedsiębiorstwie podlegać nie mogą.

Również bez znaczenia dla kwestii oceny prawidłowości ksiąg handlowych jest dalszy powód odrzucenia ksiąg, wysunięty dopiero w decyzji odwoławczej, a mianowicie brak w księdze inwentarzowej wykazu towarów konsygnacyjnych.

Towary bowiem znajdujące się na składzie a stanowiące własność trzeciej osoby, tj. firmy zagranicznej, nie muszą figurować w księdze inwentarzowej, a to w związku z postanowieniem art. 9 kod. handl., jeśli — jak to wynika z protokołu badania ksiąg z 10 kwietnia 1933 — płatniczka posiada specjalne kartoteki dla obrotu ze składu konsygnacyjnego....

W powyższym wyroku ponownie rozważona została sprawa księgowości składu komisowego, a mianowicie kwestie:

1) czy skład komisowy, otrzymując prowizję również od transakcji bezpośrednich, zawartych pomiędzy komitentem a odbiorcą, powinien te transakcje uwidocznić w księgach, i
2) czy towary komisowe powinny być umieszczone w inwentarzu. To zagadnienie było już rozważane przez NTA (np. w wyroku z 27 kwietnia 1936 OPA 1522/36), przy czym zostało ustalone — w związku z przepisem art. 9 dawnego kodeksu handlowego — że ten obowiązek nie istnieje. Na analogicznym stanowisku stanął w glosie do tego wyroku prof. W. Góra.

Jeśli chodzi o pierwsze zagadnienie, stanowisko zajęte przez Trybunał, jest najzupełniej uzasadnione z punktu widzenia prawidłowej księgowości. Chociaż z motywacji wyroku nie wynika dostatecznie jasno, jaki był stan faktyczny sprawy, to jednak jest oczywiste, że komisant nie może księgować transakcji, która się odbywa w całości poza jego przedsiębiorstwem, bez jego udziału, o której wreszcie dowiaduje się bądź z noty prowizyjnej komitenta, bądź też z jego zawiadomienia. W wypadku obecnie w praktyce często spotykanym, że towar na mocy zawiadomienia komisanta o dokonanej transakcji sprzedaży jest fakturowany wyłącznie przez komitenta, automatycznie zanika możność księgowania samej sprzedaży w zasadniczych księgach komisanta i tylko prowizja komisowa oraz ewentualne inkaso należności znajduje w nich wyraz; uwidocznienie zmiany ilościowo-wartościowej w stanie składu komisowego zostaje w tym wypadku dokonane w książkach pomocniczych bądź też zasadniczych, zależnie od metody księgowania, o czym mowa dalej. Tak samo, jeśli w wypadku rozpatrywanym przez NTA wydanie towaru nastąpiło ze składu komisanta na skutek zlecenia komitenta, uwidocznieniu w księgach komisanta w ten lub w inny sposób podlega tylko zmiana ilościowa względnie i wartościowa stanu towarów powierzonych mu do sprzedaży.

Zagadnienie drugie — czy towar komisowy może nie figurować w inwentarzu — nie jest dotychczas dostatecznie wyjaśnione, zwyczaj bowiem kupiecki nie ustalił jednolitych zasad, teoretycy zaś nie sformułowali dotychczas definitywnie swego stanowiska. Wyrazem tego stanu rzeczy jest niezgodność istniejąca w tej dziedzinie pomiędzy orzeczeniami NTA a okólnikiem Ministerstwa Skarbu (Dz. Urz. Min. Sk. 1936 nr 28 poz. 838) stanowiącym wyraźnie, że towar komisowy musi być umieszczony w inwentarzu i w bilansie.

Zacznijmy od stwierdzenia, że praktyka i teoria rozwiązują zagadnienie w trojaki sposób:

a) nie uwzględniają towarów komisowych ani w inwentarzu, ani w bilansie;
b) wprowadzają te towary do inwentarza i bilansu poza wyszczególnieniem majątku własnego, przeważnie tylko ilościowo;
c) umieszczają szczegółowy ilościowo-wartościowy spis towarów komisowych wśród swych aktywów, wstawiając równowartość w pasywach jako zobowiązanie wobec komitenta z tytułu otrzymanych w komis towarów. Analogicznie stan rzeczy przedstawiany jest w bilansie.

Motywem przemawiającym za sposobem postępowania, wymienionym pod a), był przepis art. 9 dawnego kodeksu handlowego, który stanowił, że w inwentarzu handlujący powinien uwidocznić s w ó j majątek ruchomy i nieruchomy oraz s w o j e należności i zobowiązania. Wynikałoby bowiem z brzmienia cyt. artykułu, co podkreślił w motywacji swego orzeczenia NTA, że towary komisowe, nie będące integralną częścią majątku kupca, nie powinny być do inwentarza wpisywane. Z przepisu tego jednak wysnuwano i wniosek wprost odwrotny, a mianowicie, że przyj-

mując na skład towar komisowy, komisant zaciąga wobec komitenta zobowiązanie należytego przechowywania towaru, jego sprzedaży bądź zwrotu komitentowi. Zobowiązanie to zatem w myśl art. 9 powinno znaleźć odzwierciedlenie zarówno w inwentarzu jak w bilansie kupca. Ponieważ jednocześnie równowartością tego zobowiązania są towary komisowe przyjęte na skład, stąd konieczne jest uwidocznienie w aktywach inwentarza tych towarów komisowych.

Obowiązujący obecnie kodeks handlowy nie zawiera przepisu szczegółowego dotyczącego treści inwentarza i bilansu (art. 56 i 57), stanowi jedynie, że w całej księgowości kupieckiej powinny znaleźć zastosowanie zasady prawidłowej rachunkowości (art. 54). Również normy kodeksowe, dotyczące zasad bilansowania u osób prawnych, nie wyczerpują całości zagadnienia. W ten sposób kodeks handlowy omawiane tu zagadnienie pozostawił do rozwiązania nauce i praktyce księgowości.

W odniesieniu do osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych, rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 poz. 337 Dz. Ust. przesądziło sprawę, stanowiąc, że w bilansach (a tym samym i w inwentarzach) powinny być jako pozycje pozabilansowe podane w aktywach i w pasywach sumy ewidencyjne, „gwarancje, żyra, kaucje, depozyty itd.“, a więc również i towary komisowe. Tu zatem po raz pierwszy w ustawodawstwie polskim została sformułowana zasada, że bilans przedsiębiorstwa osoby prawnej musi uwidaczniać nie tylko całokształt majątku, ale również należności i zobowiązania względne, bez których ocena stanu majątkowego przedsiębiorstwa i jego działalności nie może być zupełna.

Dla ustalenia właściwego poglądu na sprawę należy rozważyć następujące główne momenty.

Przede wszystkim każdy kupiec-komisant musi prowadzić szczegółową ewidencję towarów otrzymanych w komis i sprzedanych względnie zwróconych. Nie ulega bowiem wątpliwości, że z mocy zawartej umowy komisowej, przepisów prawa, wreszcie własnej solidności kupieckiej musi on otaczać powierzony mu towar szczególną opieką. Musi mieć możność szczegółowej kontroli składu komisowego i zdawać okresową relację ze stanu tego składu komitentowi. Dlatego też ewidencja składu komisowego jest pierwszym i nieodzownym warunkiem prawidłowej księgowości komisanta. Ewidencja ta — pomijając stronę formalną i organizacyjną — powinna być w ten sposób prowadzona, aby co najmniej dawała możność każdoczesnego stwierdzenia, jakie towary komisowe i w jakich ilościach znajdują się na składzie. Orzeczenie NTA, że prowadzenie księgi magazynowej nie jest obowiązkowe, odnosi się tylko do towarów własnych i nie może mieć zastosowania do towarów komisowych, będących majątkiem obcym.

Następnie, współczesne wymagania w odniesieniu do księgowości i sprawozdawczości kupieckiej wysuwają na naczelne miejsce postulat, aby księgowość odzwierciedlała całokształt działalności przedsiębiorstwa, całokształt układu sił gospodarczych w przedsiębiorstwie, całość majątku, którym dysponuje i wszystkie te zawarte umowy, które powodując powstanie względnych zobowiązań i należności mogą w przyszłości wywrzeć nieraz decydujący wpływ na stan majątkowy przedsiębiorstwa. Danie tego rodzaju obrazu w przedsiębiorstwie komisowym bez uwzględnienia towarów komisowych jest równie niemożliwe jak ustalenie obliga wekslowego bez kontroli zażyrowanych rymes.

Rozumowanie, wyłączające towary komisowe z systemu księgowości i sprawozdawczości komisanta, z jego ksiąg zasadniczych jest błędne i niebezpieczne. Opierając się na przesłance: „towar komisowy nie stanowi własności przedsiębiorstwa“, księgowi praktycy, gdy towar jest fakturowany przez komitenta, często nie księgują

również inkasa należności na rzecz komitenta, wychodząc z założenia, że skoro zainkasowane kwoty są niezwłocznie przekazywane komitentowi przy odpowiednim raporcie, niepotrzebne jest księgowanie tych kwot, będących cudzą własnością. W rezultacie całość należności i zobowiązań przy częstym obecnie typie umów komisowych znajduje swój wyraz tylko w księgowanych okresowo sumach prowizji. Uproszczenie daleko idące, do którego praktycy są zawsze skłonni, staje się eo ipso powodem uniemożliwiającym kontrolę dokonanych obrotów i prawidłowości obliczenia prowizji. Jest zatem poważnym brakiem dla każdego organu kontrolującego, przede wszystkim zaś dla władz skarbowych.

Podobne uproszczenie księgowości komisanta spotyka się również w tych wypadkach, gdy komisant nie udziela del credere i gdy nie dokonuje inkasa należności. Dążenie do uproszczeń i ułatwień jest niewątpliwie cenne, musi mieć jednak swe granice.

Powyżej stwierdziliśmy konieczność rejestracji towarów komisowych w księdze pomocniczej, szczegółowej. Należy teraz rozważyć, czy i jakie odbicie w księgach zasadniczych powinny znaleźć transakcje towarami komisowymi, przy czym jako zasadnicze będziemy tu uważali księgi: dziennik i księgę główną oraz inwentarz. Przy odpowiedzi należy uwzględnić, że wprowadzenie towarów komisowych do ksiąg zasadniczych wymaga ustalenia wartości tych towarów, i ten właśnie moment oraz dodatkowa praca księgowa w wysokim stopniu utrudniają praktyczne rozwiązanie problemu.

Z poprzednich rozważań możemy ustalić, że inwentarz, jako obraz stosunków majątkowych i tych czynników, które na te stosunki wpływają, musi zawierać również wyszczególnienie tych towarów komisowych, które kupiec posiada na składzie i za które jest odpowiedzialny. Ma to zrozumiałe i istotne znaczenie dla komitenta, komisanta i jego wierzycieli. Kwestia wyceny tego towaru jest rzeczą względną, zależną w całości od specyficznych warunków danej branży czy gałęzi handlu. W zasadzie jest obojętne, czy remanent towarów komisowych jest oszacowany według cen rzeczywistych, czy też obrachunkowych, towary te bowiem nie stanowią majątku komisanta, są tylko majątkiem powierzonym. Ważne jest natomiast szczegółowe ilościowe ujęcie towarów, będące warunkiem nieodzownym dla właściwej kontroli. Stąd można wyciągnąć dalszy wniosek, że towar komisowy w inwentarzu powinien być wyszczególniony poza majątkiem własnym kupca, nie może być z tym majątkiem złączony, tym więcej, że mogą a nawet często muszą być stosowane różne i niewspółmierne kryteria wyceny majątku własnego i powierzonego. Tym samym towary komisowe znaleźć się powinny również w bilansie jako tzw. pozycje pozabilansowe.

Opierając się na założeniu, że każda pozycja umieszczona w bilansie musi mieć swój odpowiednik w rachunku buchalteryjnym, musimy dojść do przeświadczenia, że towary komisowe muszą być umieszczone również i w książce głównej i w dzienniku. Zadanie to może być rozwiązane przez stworzenie dwu skorelowanych rachunków ewidencyjnych: towary komisowe — komitenci. Sposób prowadzenia tych kont może być różnorodny. Mogą one istnieć przez cały okres rachunkowy i rejestrować wszystkie obroty towarami komisowymi codziennie bądź okresowo. Mogą one być dla uproszczenia wprowadzane do księgi głównej raz do roku przy sporządzaniu inwentarza i bilansu. Kontrola w tym drugim wypadku przypada wyłącznie książce szczegółowej, pomocniczej towarów komisowych, uzupełnionej dla ułatwienia kontroli i rejestracji chronologicznymi zestawieniami grupowymi wszystkich obrotów ilościowych towarami komisowymi.

Reasumujemy: orzeczenie NTA, w związku z art. 9 dawnego kodeksu handlo-

wego zwalniające kupca od umieszczania w inwentarzu towarów komisowych, przy współczesnych poglądach na istotę i rolę inwentarza i bilansu oraz przy obecnych przepisach prawnych nie może być utrzymane. Dla osób prawnych zagadnienie jest przesądzone w rozporządzeniu dotyczącym bilansowania. Dla wszystkich przedsiębiorstw prowadzących księgowość miarodajne są przepisy cytowanego wyżej okólnika Ministerstwa Skarbu, zgodne z przytoczonymi powyżej wywodami.

Stanisław Skrzywan

1957.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ekspedytorzy — charakter pośrednika handlowego; świadectwo przemysłowe[1]).

Pośrednikiem handlowym jest nie tylko ten, kto spełnia czynności handlowe sensu stricto, lecz każdy, którego czynności polegają na przyczynianiu się do obrotu towarowego, a zatem i ekspedytor.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 10 czerwca 1936 2 K. 490/36.

Oskarżony zarzuca w kasacji, że wobec ustalenia, iż oskarżony trudni się osobiście ekspediowaniem towarów, nie posiadając żadnego biura ani personelu, skazanie go za wykonywanie tego zawodu bez świadectwa przemysłowego jest prawnie nieuzasadnione.

W wyroku ustalono, że oskarżony w r. 1932 wykonywał samodzielnie i na własny rachunek ekspedycję towarów różnych firm, pobierając wynagrodzenie od 1 kg załadowanego towaru, załatwiając zresztą wszystkie funkcje i ponosząc wszystkie koszty, związane z nadaniem i przewiezieniem towaru i dostarczeniem frachtów kolejowych. Ustalając, że oskarżony przedsiębiorstwo to wykonywał osobiście i nie utrzymując biura, zakwalifikował sąd to przedsiębiorstwo jako zajęcie przemysłowe pośrednika handlowego według cz. III D. II. b) taryfy.

Kasacja twierdzi, że zajęcie tego rodzaju jest wolne od podatku przemysłowego, ponieważ nie jest zajęciem ekspedytora z cz. III D. I. taryfy ani nie zawiera znamion pośrednictwa handlowego. Zdaniem kasacji pośrednik handlowy z natury swego zajęcia tworzy pewne pozycje handlowe, ubiega się o przeprowadzenie pewnych transakcji handlowych, a w jego zajęciu tkwi pewien moment ryzyka, którego brak zajęciu ekspedytora, przy czym sposób pobierania wynagrodzenia i charakter tego

---

[1]) Por. OPA 302/33.

wynagrodzenia jest różny w obydwu tych grupach. Wskazane w kasacji różnice między pośrednictwem handlowym sensu stricto a czynnościami ekspedytora nie mają jednak znaczenia dla pojęcia pośrednictwa handlowego w znaczeniu przepisów ustawy o podatku przemysłowym, która traktuje ten rodzaj zajęcia w znaczeniu szerokim. Wystarczy wskazać na to, że ustawa kwalifikuje pośredników handlowych na równi z przedsiębiorstwami przewozowymi itp. (cz. II A. VI. taryfy), a nawet po części identyfikuje ich z maklerami (cz. III D.)

W myśl zasad wyrażonych w tej ustawie jest pośrednikiem handlowym nie tylko ten, kto spełnia czynności handlowe sensu stricto, lecz każdy, którego czynności polegają na przyczynianiu się do obrotu towarowego, a zatem i ekspedytor.

Toteż orzeczenie sądu, iż oskarżony powinien był wykupić świadectwo przemysłowe według cz. III D. II. b) 2) taryfy, jest prawnie uzasadnione.

Wyrok w motywach i w sentencji zawiera powtórzenie wyroku Izby Karnej z 29 września 1932 II. 1 K. 693/32 (OPA 302/33 z glosą dra Małka). W ten sposób wytwarza się jakby już ustalona judykatura SN. Jest ona jednak sprzeczna zarówno z poglądami SN wyrażonymi w wyroku z 18 maja 1932 II. 1 K. 90/32 (OPA 213/33 z glosą sędziego Żabickiego), jak z judykaturą NTA w tej samej kwestii.

W rozpatrywanym wyroku wątpliwe wydają się dwie tezy: 1) dopuszczalność stosowania przez analogię przepisów taryfy cz. III lit. D i 2) określenie czynności ekspedytora kolejowego jako czynności pośrednika handlowego.

W danym wypadku SN zastosował przepis cz. III taryfy lit. D II. b) przez analogię. Jednak w powołanym wyżej wyroku z 18 maja 1932 SN w kwestii dopuszczalności stosowania analogii podkreśla dobitnie różnicę pomiędzy p. a) art. 1 i p. b) tego artykułu ustawy o podatku przemysłowym. „Ust. a) art. 1 ustawy — wywodzi tam SN — w przeciwieństwie do ust. b) tegoż artykułu nie wyszczególnia „przedsiębiorstw“, ulegających podatkowi przemysłowemu i każde przedsiębiorstwo, podpadające pod pojęcie handlowego lub przemysłowego, chociażby nie wymienione w taryfie, załączonej do art. 23, wykonywane, w myśl art. 1 rozporządzenia o prawie przemysłowym, samoistnie i zawodowo, stanowi przedmiot podatku przemysłowego. Okoliczność ta daje możność zastosowania analogii w wypadkach, gdy ustawa nie wymienia w taryfie danego przedsiębiorstwa. Natomiast zajęcie osobiste przemysłowe, czy, jak je nazywa art. 1 rozporządzenia o prawie przemysłowym, „zatrudnienie zarobkowe“, ulega opodatkowaniu, jeśli jest w y m i e n i o n e w taryfie, załączonej do art. 23. Zastosowanie analogii w tym przypadku jest zatem niedopuszczalne“. Wbrew tej zasadzie, SN w rozpatrywanym obecnie wyroku zastosował przez analogię przepis lit. D II. b) taryfy, jest bowiem poza sporem, że wyliczenie zajęć przemysłowych pod lit. D przewiduje tylko niektóre kategorie ekspedytorów, mianowicie tych, którzy według nowego prawa celnego są „agentami celnymi“; o innych ekspedytorach przepis ten w ogóle nie wspomina i dlatego zastosowanie tego przepisu do ekspedytorów kolejowych mogło nastąpić tylko przez analogię, która w myśl przytoczonej wyżej ogólnej zasady jest niedopuszczalna. Rozpatrywany wyrok SN jest pod tym względem również sprzeczny z judykaturą NTA. W wyroku z 19 kwietnia 1929 l. rej. 1342/27 (zob. powołaną wyżej glosę OPA

302/33) NTA wyjaśnił: „O innych ekspedytorach, a w szczególności o trudniących się wysyłaniem lub odbieraniem cudzych towarów na stacjach kolejowych, ustawa ani taryfa nie wspomina wcale, wobec czego należy dojść do wniosku, ...że ustawodawca opodatkował wyłącznie ekspedytorów załatwiających osobiście z polecenia osób trzecich formalności celne, innych zaś ekspedytorów, a w ich liczbie i kolejowych, zwolnił od podatku przemysłowego, gdyż inaczej byliby oni również wymienieni w tabeli D części III taryfy".

Mylne jest również twierdzenie SN, że czynności ekspedytora kolejowego są czynnościami pośrednika handlowego. Pośrednictwo handlowe ma na celu doprowadzenie do skutku jeszcze nie zawartej transakcji handlowej, natomiast czynność ekspedytora kolejowego jest czynnością pomocniczą po dojściu do skutku czynności handlowej. SN jest zdania, że czynności pośrednika handlowego spełnia każdy, „którego czynności polegają na przyczynianiu się do obrotu towarowego". Tak szerokie ujęcie czynności handlowych jest niczym nie uzasadnione. Tragarz, który spełnia fizyczną czynność ładowania towaru do wagonu, robotnik, który reperuje nadane w stanie uszkodzonym opakowanie towaru, również przyczyniają się do obrotu towarowego, lecz nigdy nie będziemy twierdzili, że tragarz ten lub robotnik wykonuje czynności pośrednika handlowego. Są w handlu i przemyśle czynności pomocnicze, których w żadnym razie nie można zakwalifikować jako czynności handlowych. Przytoczony w wyroku argument, że rzekomo ustawa o podatku przemysłowym traktuje na równi pośredników handlowych z przedsiębiorstwami przewozowymi, skoro w cz. II A. VI. taryfy umieszczone są te przedsiębiorstwa w jednej rubryce — zupełnie nie jest przekonywający, gdyż np. w tej samej cz. II A. VI. taryfy w p. 4) kategorii drugiej umieszczono biura wywiadowcze i biura pogrzebowe. Niewątpliwie umieszczenie tak różnych przedsiębiorstw w jednej rubryce nie daje podstawy do stosowania analogii. Kodeks handlowy zupełnie odrębnie traktuje umowę ajencyjną (rozdział IV), umowę komisu (rozdział V) i umowę ekspedycji (rozdział VI). Ani prawo handlowe ani prawo podatkowe nie daje podstaw do zrównania osób zawodowo zajmujących się ajenturą, komisem i ekspedycją. Zupełnie słusznie zaznaczył NTA w cytowanym wyżej wyroku, że „tabela D części III taryfy odnosi ekspedytorów do kategorii I, a pośredników giełdowych i handlowych do kategorii II, wyraźnie odgraniczając w ten sposób jednych od drugich, a to z powodu odrębnej ich działalności, noszącej rozmaity charakter". Gdyby ustawodawca zamierzał opodatkować ekspedytorów kolejowych podatkiem przemysłowym, to niewątpliwie byłby ich wymienił na równi z ekspedytorami celnymi.

Aleksander Tempel

1958.

OPŁATY STEMPLOWE.

Dodatkowy wymiar w przypadku, gdy o opłacie orzekła instancja odwoławcza[1]).

Dodatkowy wymiar opłaty stemplowej na zasadzie ustawy z 1 lipca

---

[1]) Por. OPA 850/34, 1582/36; por. także OPA 1866/37.

1926 poz. 570 Dz. Ust. nie jest dopuszczalny w przypadku, gdy poprzednio już w sprawie danej opłaty wydała orzeczenie instancja odwoławcza. (Teza).

Wyrok NTA z 5 maja 1937 l. rej. 4892/35 w sprawie Banku Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Przy przeprowadzonej w Banku przez Urząd opłat stemplowych w Poznaniu kontroli zakwestionowano 496 obligacji zagranicznych, od których Bank wpłacił następnie, nie wyczekując urzędowego wymiaru, opłatę stemplową według 0,5% stawki wraz z częścią podwyżki. W piśmie de praes. 12 czerwca 1933 zażądał Bank zwrotu wpłaconej tytułem opłaty oraz podwyżki kwoty, powołując się na stanowisko Izby Skarbowej, zajęte w innej identycznej sprawie, według którego tego rodzaju obligacje nie podlegają opłacie stemplowej w myśl art. 170 ust. 1 p. 2 u. o. s. Izba Skarbowa w Poznaniu, uznawszy pismo Banku za odwołanie od wymiaru, orzeczeniem z 9 grudnia 1933 uchyliła „wymiar opłaty 714 zł 50 gr i podwyżki stemplowej 357 zł 25 gr od 496 obligacji zagranicznych na podstawie art. 77 punktu 5, art. 121 i punktu 2 ustępu pierwszego art. 170 u. o. s.".

Nakazem płatniczym z 29 listopada 1934 Urząd opłat stemplowych w Poznaniu wymierzył Bankowi od wymienionych wyżej obligacji opłatę stemplową według 0,5% stawki na zasadzie art. 114 i 110 u. o. s. wraz z podwyżką. W odwołaniu od nakazu płatniczego Bank domagał się uchylenia wymiaru zarzucając, że wobec prawomocnego załatwienia sprawy przez Izbę Skarbową, jej wznowienie jest w ramach przepisów ustawy o opłatach stemplowych niedopuszczalne, i powołując się poza tym na przepisy, na podstawie których zwolniono Bank od opłaty decyzją Izby z 9 grudnia 1933.

Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 16 maja 1935 odwołania Banku nie uwzględniła. Orzeczenie to Bank zaskarżył do NTA. Po wniesieniu przez Bank skargi kasacyjnej Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 14 listopada 1935 umorzyła wymiar podwyżki, a Bank cofnął skargę w części, dotyczącej podwyżki.

NTA rozważył co następuje:

Skarżący Bank podnosi przede wszystkim zarzut niedopuszczalności ponownego wymiaru, zaznaczając, że ustawa o opłatach stemplowych nie przewiduje możności dokonywania ponownego wymiaru w razie rozstrzygnięcia sprawy na skutek odwołania przez II instancję i że powołany w zaskarżonej decyzji art. 33 u. o. s. wskazuje w p. 3 właśnie na niedopuszczalność takiej możliwości.

Kwestią dodatkowych wymiarów na tle przepisów ustawy o opłatach stemplowych, przed jej nowelizacją, dokonaną ustawą z 18 marca 1935 poz. 200 Dz. Ust., zajmował się już NTA w swej dotychczasowej judykaturze, rozstrzygając tę kwestię w sensie pozytywnym, tzn. w kierunku dopuszczalności takich wymiarów. Judykatura Trybunału dotyczy atoli tylko tych wypadków, w których wymiar został dokonany przez właściwe organa urzędowe, o których jest mowa w art. 17 ust. 1 u. o. s. tj. przez organa, powołane do wymiaru opłaty w I instancji. W tych wypadkach dodatkowy wymiar opłaty jest według judykatury NTA dopuszczalny, aczkolwiek orzeczenie wymiarowe się uprawomocniło. Pozostaje natomiast otwarta kwestia dopuszczalności dodatkowego wymiaru w tych wypadkach, w których na skutek odwołania płatnika zapadła decyzja izby skarbowej, jak to ma miejsce w rozpatrywanej sprawie. Otóż rozstrzygając tę kwestię w świetle przepisów u. o. s. dojść się musi do wniosku, że nie jest dopuszczalny dodatkowy wymiar z powodu odmiennej oceny prawnej niezmienionego i znanego przedtem władzy stanu faktycznego w przypadkach, gdy zapadło orzeczenie izby skarbowej jako instancji odwoławczej. O ile bowiem prawo uskuteczniania dodatkowych wymiarów w przypadkach, rozstrzygniętych w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału, wynika z przepisu art. 42 ust. 6 zdanie 2 u. o. s. w związku z przepisem art. 33 ust. 1 p. 3 u. o. s., to takie prawo w odniesieniu do rozpatrywanego wypadku z tych przepisów wysnuć się nie da. Skarga trafnie bowiem twierdzi, że tego prawa nie można opierać na przepisie art. 33 ust. 1 p. 3 u. o. s., gdyż z natury nadzoru wynika, że może go sprawować powołany do tego organ państwowy (art. 35) czy też władza skarbowa (art. 38) w przypadkach, podlegających wymiarowi urzędowemu, tylko nad innym do wymierzenia opłaty właściwym organem urzędowym, w szczególności zaś, o ile chodzi o władze skarbowe, tylko władza wyższa w stosunku do władzy hierarchicznie niższej, nie zaś władza w odniesieniu do siebie samej. O ile mianowicie wchodzi w grę przytoczony wyżej przepis art. 42 u. o. s., to właśnie z powołania w nim art. 17 u. o. s. wynika, że omawiane opłaty można wymierzyć dodatkowo, gdyby się okazało, iż należy się więcej, tylko w przypadkach ustalenia poprzednio opłaty przez właściwe organa w y m i a r o w e. W świetle więc tych wyjaśnień ponowny wymiar opłaty stemplowej nie był w niniejszym wypadku dopuszczalny, skoro zapadło już w sprawie orzeczenie izby skarbowej jako instancji odwoławczej.

Z powyższych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za niezgodne z prawem i orzekł jego uchylenie, nie wdając się w rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy bezprzedmiotowych.

1959.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odwołania wniesione po upływie przepisanego terminu.

Od decyzji, którą instancja odwoławcza pozostawia bez rozpoznania odwołanie jako wniesione po upływie przepisanego terminu, można wnieść odwołanie.

Wyrok NTA z 2 kwietnia 1937 l. rej. 602/36 w sprawie Józefa Wosika przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Zaskarżonym orzeczeniem pozostawiła pozwana władza na podstawie art. 47 u. o. s. bez rozpoznania „odwołanie" od wymiaru opłaty stemplowej z powodu wniesienia go po upływie terminu odwoławczego z art. 46 tej ustawy.

W orzeczeniu zaznaczono, że jest ono ostateczne w toku instancyj.

NTA rozważył:

Pozwana władza uznała pismo skarżącego z 11 września 1935 za odwołanie i pozostawiła je bez rozpoznania, jako wniesione po upływie terminu odwoławczego. Takie atoli orzeczenie nie posiada charakteru decyzji ostatecznej w administracyjnym toku instancyj. Według bowiem judykatury Trybunału, od orzeczeń instancji odwoławczej, przewidzianych w zdaniu pierwszym ust. 4 art. 47 u. o. s., przysługuje w myśl przepisu ust. 2 art. 46 tej ustawy odwołanie. Gdy wbrew powyższemu pozwana władza w pouczeniu, udzielonym stronie w zaskarżonym orzeczeniu, podała, że orzeczenie jej jest ostateczne w toku instancyj, należało uznać, iż naruszyła przez to formy postępowania administracyjnego ze szkodą skarżącego. Powyższą wadliwość postępowania Trybunał podniósł i uwzględnił z urzędu z uwagi na ujemne konsekwencje (art. 61 p. 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.), jakie by w razie nieuwzględnienia tej wadliwości wynikały dla strony skarżącej, która wszak wniosła skargę na orzeczenie quaestionis jako, w myśl udzielonego jej przez władzę pouczenia, ostateczne.

Z powyższych przyczyn Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA.

NTA, zacytowawszy dwa artykuły u. o. s. (46 ust. 2 oraz 47 ust. 4), nie zanalizował ich, lecz powołał się na swą poprzednią judykaturę, nie wymieniając jednak ani jednej sygnatury. Odnośnej judykatury poprzedniej nie zdołałem odnaleźć ani w swej pamięci ani w swych zapiskach. Muszę więc poprzestać na zanalizowaniu powołanych dwóch przepisów.

Art. 47 składa się z 5 ustępów. W ust. 1 jest mowa o wdrożeniu procedury przez odwołującego się, w następnych trzech — o załatwieniu odwołania. Pomijam ust. 3, który normuje całkowite uwzględnienie odwołania. Ust. 2 dotyczy załatwienia merytorycznego (które może być bądź przychylne, bądź odmowne), ust. 4 — załatwienia odmownego z przyczyny formalnej, mianowicie z powodu wniesienia odwołania po upływie przepisanego terminu. Ustęp ostatni głosi: „Od decyzji, wydanej na skutek odwołania, nie ma dalszego środka odwoławczego w administracyjnym toku instancyj“. Decyzją, wydaną na skutek odwołania, jest zarówno decyzja merytoryczna jako też ta, w której instancja odwoławcza oświadcza, że nie rozpoznaje odwołania. Z tego wynika, że również od tej ostatniej nie ma środka odwoławczego w administracyjnym toku instancyj. Gdyby intencja prawodawcy była odmienna, to po passusie „wydanej na skutek odwołania“ znajdowałaby się cytata: „(ust. 2)“, albo też zamiast przytoczonego passusu byłyby wyrazy „rozstrzygającej odwołanie“.

W myśl art. 46 ust. 2 „można wnieść... odwołanie od każdej... decyzji, wydanej w zakresie“ u. o. s. „przez władzę skarbową w instancji pierwszej“. Otóż art. 47 ust. 4 postanawia, że „instancja odwoławcza nie rozpoznaje odwołania“. Dana władza (np. izba skarbowa) może jedną decyzję powziąć jako instancja pierwsza, inną jako instancja odwoławcza (o tym jest mowa wyraźnie w art. 47 ust. 2). Nie może natomiast ta sama decyzja być jednocześnie decyzją instancji pierwszej i decyzją instancji odwoławczej, lecz jest albo jedną albo drugą. Ponieważ zaś decyzja izby skarbowej, którą ona oświadcza, że nie rozpoznaje odwołania spóźnionego, jest — jak postanawia wyraźnie art. 47 ust. 4 — decyzją instancji odwoławczej, więc nie jest decyzją instancji pierwszej, przewidzianą w art. 46 ust. 2, i nie może być zakarżona w administracyjnym toku instancyj. Teza NTA byłaby zresztą niewykonalna w przypadku, przewidzianym w zdaniu drugim ust. 2 art. 47, w którym instancją odwoławczą jest Ministerstwo Skarbu, jeśli ono w przypadku takim oświadczyło, że nie rozpoznaje odwołania spóźnionego.

Achilles Rosenkranz

1960.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłata od umów o przeniesienie własności nieruchomości: Odpowiedzialność rzeczowa.

Przewidziana w art. 13 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust., w jego pierwotnym brzmieniu, opłata od umów o przeniesienie własności nieruchomości nie korzysta z ustawowego prawa zastawu na nieruchomości, stanowiącej przedmiot przeniesienia. (Teza).

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1936 l. rej. 8131/33 w sprawie Kazimiery Dybko we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie wykreślenia wpisu prawa zastawu dla opłaty komunalnej.

W piśmie, wystosowanym do Magistratu m. Lwowa de praes. 30 stycznia 1933, skarżąca wystąpiła z żądaniem wykreślenia prawa zastawu dla kwoty 1.124,40 zł zpn., wpisanego na podstawie sporządzonego przez Magistrat wykazu zaległości z tytułu opłaty miejskiej od umowy o przeniesienie własności nieruchomości w stanie biernym jej realności obj. whl. 1390/I ks. gr. gm. kat. Lwowa. W uzasadnieniu swego żądania skarżąca zaznaczyła, że realność powyższą nabyła kontraktem kupna-sprzedaży z daty Lwów 26 czerwca 1928, od którego opłatę miejską, wymierzoną wezwaniem płatniczym Magistratu z 5 października 1928 w kwocie 1.469,30 zł, w całości zapłaciła i że wykaz zaległości, dotyczący należności z r. 1927, w którym to roku nie była właścicielką nieruchomości quaestionis, nie może stanowić przeciw niej tytułu egzekucyjnego.

Magistrat m. Lwowa decyzją z 25 lutego 1933 podania skarżącej nie uwzględnił, powołując się w uzasadnieniu na stanowisko lwowskiego Sądu Apelacyjnego, zajęte w uchwale R. I. 767/27/I, według której należytość przenośna ciąży realnie na nieruchomości i zabezpieczenie jej hipoteczne jest zawsze dopuszczalne, choć nieruchomość przeszła w obce ręce.

W odwołaniu, wniesionym od powyższej decyzji do Urzędu Wojewódzkiego, skarżąca podniosła zarzut, że wystawiony na jej imię wykaz jest nieważny, zaznaczając, że w sprawie opłaty 1.124,40 zł, należącej się od kontraktu kupna-sprzedaży z 6 września 1927, zawartego między Bolesławem Neymanem a Anitą Garapichową, nie otrzymała żadnej decyzji wymiarowej, dlatego też nie może być skierowany przeciw niej tytuł wykonawczy i że w ogóle brak faktycznej i prawnej podstawy do zrealizowania wobec niej z tytułu powyższej opłaty odpowiedzialności osobistej, jak też odpowiedzialności rzeczowej na nabytej przez nią nieruchomości.

Powyższego odwołania Urząd Wojewódzki lwowski nie uwzględnił orzeczeniem z 9 sierpnia 1933, powtarzając w motywach uzasadnienie, zawarte w decyzji I instancji.

Na podstawie akt Sądu Okręgowego we Lwowie — Wydział III Cywilny E. 2869/32 — NTA stwierdził, że Magistrat m. Lwowa uzyskał wpis w mowie będącego prawa zastawu w stanie biernym realności skarżącej na podstawie wykazu zaległości z 26 września 1932, wystawionego przez Magistrat na imię i nazwisko skarżącej, że od uchwały Sądu Okręgowego Cywilnego we Lwowie z 5 października 1932 E. 2869 dozwalającej przymusowego wpisu prawa zastawu, wniosła skarżąca rekurs i że tego rekursu Sąd Apelacyjny we Lwowie uchwałą z 5 stycznia 1935 I. CZ. 1271/34 nie uwzględnił. W motywach swej uchwały Sąd Apelacyjny zaznaczył, że egzekucja została dozwolona na podstawie należycie wystawionego przez Magistrat wykazu, jeśli zaś skarżąca zwalcza prawność wykazu, to tej Sąd nie bada.

Orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego z 9 sierpnia 1933 stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżąca domaga się uchylenia tegoż orzeczenia jako nielegalnego.

NTA rozważył co następuje:

Istota sporu, którego dotyczy zaskarżona decyzja, sprowadza się do zagadnienia, czy wystawiony przez Magistrat m. Lwowa na imię i nazwisko skarżącej wykaz zaległości z daty Lwów 26 września 1932 jest legalny. Skoro ta kwestia została w postępowaniu administracyjnym rozstrzygnięta ostatecznie (art. 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.), przeto NTA uznał swą właściwość do rozpoznania niniejszego sporu, aczkolwiek samo żądanie, z którym skarżąca wystąpiła wobec władzy I instancji, opiewało na wykreślenie prawa zastawu[1]).

Pozwana władza, załatwiając odmownie odwołanie płatniczki, podzieliła w zaskarżonej decyzji stanowisko władzy I instancji, streszczające się w tym, że należytość przenośna od nieruchomości ciąży realnie na tej nieruchomości i jej zabezpieczenie hipoteczne jest zawsze dopuszczalne, choćby nieruchomość przeszła w obce ręce. Uzasadnienie to zostało zaczerpnięte z uchwały Sądu Apelacyjnego we Lwowie z 20 września 1927 R. I. 767/27, wydanej w sprawie Skarbu Państwa o zabezpieczenie opłaty stemplowej. Z treści tej uchwały Sądu wynika, że dotyczyła ona opłaty stemplowej, przypadającej Skarbowi Państwa, nie zaś opłaty komunalnej, przewidzianej w art. 13 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. Ta zaś ostatnia opłata według brzmienia art. 13, nadanego mu pierwotnie w powołanej ustawie z 11 sierpnia 1923 — które to brzmienie, z uwagi na datę zaistnienia zdarzenia, uzasadniającego obowiązek podatkowy (6 września 1927), jest dla niniejszej sprawy miarodajne, — stanowi samoistną daninę komunalną. W konsekwencji art. 59 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., jako odnoszący się wyłącznie do danin komunalnych pobieranych w formie dodatków do podatków (opłat) państwowych, nie ma tu zastosowania. Wynika więc z tego, że uchwała Sądu Apelacyjnego z 20 września 1927 R. I. 767/27 jest już z tego powodu dla niniejszej sprawy bez znaczenia.

W odpowiedzi na skargę pozwana władza przyznaje, że w tytule egzekucyjnym wymieniona być winna osoba bezpośrednio zobowiązanego, twierdzi atoli, że odnosić się to może jedynie do zobowiązań osobistych, nie zaś do zobowiązań realnych. Gdy jednak pozwana władza argument o realnym charakterze opłaty, o którą w danym wypadku chodzi, czerpie wyłącznie z wyżej wymienionej uchwały Sądu Apelacyjnego we Lwowie, to argument ten w świetle przytoczonych powyżej wywodów upaść musi.

---

[1]) Por. OPA 656/34, także 231/33.

Wypada jeszcze rozważyć, czy w ogóle słuszne jest stanowisko władzy, że opłata komunalna od umów o przeniesienie własności nieruchomości, aczkolwiek niezabezpieczona hipotecznie, ciąży realnie na nieruchomości i jej hipoteczne zabezpieczenie jest zawsze dopuszczalne, choćby nieruchomość przeszła w obce ręce. Otóż taka odpowiedzialność rzeczowa mogłaby się opierać albo na wyraźnym przepisie prawa, albo też wynikać z natury samej daniny jako daniny realnej, jak to ma np. miejsce przy podatku gruntowym. Ponieważ ustawa o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 747/23 Dz. Ust.) nie przewiduje dla opłaty, o której tu mowa, odpowiedzialności rzeczowej we wskazanym wyżej rozumieniu, przeto taką odpowiedzialność uzasadniać by mogła tylko sama istota omawianej opłaty, o ile ta opłata mogłaby być uznana za daninę rzeczową. Opłata quaestionis nie jest atoli daniną realną. Przedmiot tej opłaty stanowią umowy, dotyczące przeniesienia własności nieruchomości, zaś wartość samej nieruchomości stanowi podstawę jej wymiaru. Jest ona w swej istocie podatkiem od obrotu, który w teorii skarbowości nie jest uznany za daninę realną.

Z przytoczonych wyżej motywów NTA uznał, że do wydania wykazu zaległości, opiewającego na imię i nazwisko skarżącej, nie było podstawy prawnej, że więc zaskarżone orzeczenie nie jest zgodne z ustawą, i wobec tego orzekł jego uchylenie.

Orzeczenie powyższe dotyczy rzeczowej odpowiedzialności nieruchomości za opłatę komunalną od umowy o przeniesienie prawa własności nieruchomości, przewidzianą w art. 13 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. w jej pierwotnym brzmieniu z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., oraz ściągania tej opłaty w przypadkach, gdy nieruchomość przed hipotecznym zabezpieczeniem opłaty przeszła w ręce dalszego nabywcy, który za opłatę od poprzedniego przeniesienia prawa własności nie jest osobiście odpowiedzialny.

Rozstrzygnięcie tych zagadnień — o ile chodzi o b. zabór austriacki, w którym sprawa została wszczęta — wymaga rozważenia stanu prawnego, jaki na tym obszarze istniał i istnieje co do przywilejów hipotecznych należności państwowej (według obecnej terminologii: „opłaty stemplowej“) od umowy o przeniesienie prawa własności nieruchomości.

Według § 72 patentu ces. z 9 lutego 1850 austr. Dz. u. p. nr 50, obowiązującego od dnia 1 maja 1850 do dnia 1 stycznia 1927, opłata od przeniesienia majątku ciążyła na rzeczy, stanowiącej przedmiot przeniesienia, i wyprzedzała wszystkie wierzytelności, wynikające z tytułów prawa prywatnego. Stylizacja pomienionego § 72 nie zawiera wprawdzie wzmianki co do czasu trwania rzeczonego prawa pierwszeństwa dla opłaty od przeniesienia majątku. Jednakże już punktem 14 ustępu III reskryptu Ministra Skarbu z 3 maja 1850 austr. Dz. u. p. nr 181 wprowadzony został przepis, że pierwszeństwo to wygasa w trzy lata od czasu, w którym opłata miała być przez płatnika według treści nakazu zapłaty uiszczona. Po upływie tego czasu Skarb Państwa zachowywał według tego reskryptu jedynie osobiste roszczenie przeciwko płatnikowi o wniesienie opłaty — aż do upływu terminu przedawnienia. Przedawnienie doznaje przerwy przez zastosowanie środków ustawowych, zmierza-

jących do ściągnięcia opłaty. W razie zaś hipotecznego zabezpieczenia opłaty na nieruchomości, opłata korzysta z zabezpieczenia w randze wpisu hipotecznego nawet w przypadku wygaśnięcia dla niej pierwszeństwa ustawowego z § 72 patentu ces. z 9 lutego 1850 przez upływ czasu. Przepisy powyższe z 3 maja 1850 uzupełnione zostały § 11 ustawy z 13 grudnia 1862 austr. Dz. u. p. nr 89 w tym duchu, że pierwszeństwo ustawowe dla należności od przeniesienia majątku wygasa dopiero w trzy lata po upływie terminu, przewidzianego ustawą do wniesienia tych opłat.

Reskryptem z 26 maja 1857 nr 11.858 Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, że odpowiedzialność rzeczowa z § 72 patentu z 9 lutego 1850 odnosi się tylko do należytości pojedynczej, a nie do jej podwyżek.

Reskryptem ministerialnym z 13 grudnia 1852 austr. Dz. u. p. nr 256 nałożony został na władze skarbowe obowiązek wystarania się o wpis hipoteczny celem zabezpieczenia zaległych opłat. Kwestia hipotecznego zabezpieczenia zaległości w opłatach w tych przypadkach, gdy prawo własności nieruchomości przeszło na osobę nie odpowiadającą za zaległą opłatę, wyłoniła się i pod rządem przepisów z r. 1850. Już bowiem reskryptem z 27 grudnia 1859 Dz. u. p. nr 236 Ministerstwo Skarbu poleciło władzom skarbowym, aby w tych przypadkach kierowały nakazy zapłaty do nabywców nieruchomości z wyraźnym zaznaczeniem, iż chodzi o odpowiedzialność, polegającą na posiadaniu przez nich dobra, odpowiadającego rzeczowo za opłatę. Zgodnie też z tym poglądem austriackie Ministerstwo Skarbu zarządziło reskryptami z 21 października 1871 nr 30.837 i z 21 listopada 1895 nr 34.889, że — jeżeli zaległa opłata nie została hipotecznie zabezpieczona — nie należy do nabywców nieruchomości, nie odpowiedzialnych osobiście za zaległą opłatę, kierować nakazów zapłaty co do należytości za poprzednie przeniesienie prawa własności, gdy od czasu tego przeniesienia upłynęło więcej niż trzy lata, gdyż w tych przypadkach rzeczowa odpowiedzialność nieruchomości za opłatę już wygasła. Sprawa osobistej odpowiedzialności osób, które zawarły umowę o przeniesienie prawa własności nieruchomości, za opłatę od przeniesienia, oraz rzeczowej odpowiedzialności z przeniesionego przedmiotu była także w orzecznictwie austriackiego Trybunału Administracyjnego ściśle odróżniana (por. orzeczenia tegoż Trybunału z 17 marca 1885 nr 2454, z 17 października 1893 nr 7455, z 18 kwietnia 1891 nr 5895, z 10 stycznia 1893 nr 6999).

Ordynacja egzekucyjna z 27 maja 1896 austr. Dz. u. p. nr 79 nie wprowadziła w tym stanie prawnym żadnych zmian. Wynika to z art. III ustawy wprow. ord. egz., według którego utrzymane zostają w mocy przepisy ustawowe, dotyczące przywilejów dla podatków i innych świadczeń, przeznaczonych na cele publiczne, tudzież z §§ 216 p. 2 i 286 tejże ordynacji egzekucyjnej.

Inaczej ma się rzecz co do wpływu polskiego prawa o sądowym postępowaniu egzekucyjnym z 27 października 1932 poz. 803 Dz. Ust. na zabezpieczenie pomienionej opłaty stemplowej. Jak to już trafnie wyjaśnił Achilles Rosenkranz w swej pracy: „Egzekucja z wierzytelności pieniężnej a podatek spadkowy", ogłoszonej w Polskim Procesie Cywilnym 1935 nr 1 i 2 na str. 46 w uw. 1, przepisy § 72 ustawy należytościowej z 9 lutego 1850 wraz z uzupełnieniami obowiązują na zasadzie uchylającej mocy art. I przep. wprow. prawo o sąd. post. egz. nadal w zakresie opłaty od przeniesień drogą spadkobrania tylko o tyle, o ile dotyczą ustawowego prawa zastawu; — przestały zaś z dniem 1 stycznia 1933 obowiązywać, o ile dotyczą ustawowego pierwszeństwa tego prawa zastawu. Wynika z tego, że ustawowe prawo zastawu, jakie służy państwowej opłacie od przeniesienia prawa własności nieruchomości, może być w zbiegu z innymi długami, obciążającymi dłużnika, urzeczywistnione tylko przez wpis do księgi gruntowej a art. 800 k. p. c. nie daje pod-

stawy do przyznania tej opłacie pierwszeństwa przed miejscem piątym, przewidzianym dla wierzytelności, zabezpieczonych hipotecznie.

Opłacie komunalnej od umów o przeniesienie prawa własności do nieruchomości służyłoby ustawowe prawo zastawu tudzież pierwszeństwo dla tego prawa na równi z opłatą państwową tylko wówczas, gdyby zrównanie takie było ustawowo przewidziane. Wprowadzenie bowiem ustawowego prawa zastawu i pierwszeństwa tego prawa dla opłat, czy państwowych czy komunalnych, mieści w sobie zmianę norm prawnych, dotyczących prawa zastawu i jawności hipotecznej. Nie mogłoby więc ono być zaprowadzone ani rozporządzeniem wykonawczym organów władzy państwowej, ani uchwałą jakichkolwiek organów komunalnych, choćby zatwierdzoną przez wykonawczą władzę państwową. Organa te bowiem i władze nie mogą zmieniać przepisów, danych przez władzę ustawodawczą.

Ustawa z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. w swym pierwotnym brzmieniu przewiduje dla opłat komunalnych przywileje (np. prawo zastawu i prawo pierwszeństwa zastawnego na nieruchomościach) na równi z opłatami państwowymi tylko wówczas, gdy opłaty na rzecz związków komunalnych pobierane są w formie dodatków do podatków (opłat) państwowych. Dla omawianej opłaty komunalnej forma ta pobierania nie jest przewidziana, przeciwnie art. 13 tejże ustawy wprowadza w swym pierwotnym brzmieniu samoistny wymiar opłaty komunalnej, zaznaczając, że opłata nie może przewyższać 4% sumy, która służy za p o d s t a w ę wymiaru opłaty państwowej od tych umów. Pod rządem zatem pomienionej ustawy z 11 sierpnia 1923 w jej pierwotnym brzmieniu opłaty komunalne od umów o przeniesienie własności nieruchomości — jako wymierzane nie według wysokości samej opłaty państwowej lecz według podstaw opodatkowania państwowego — nie korzystają z ustawowego prawa zastawu na nieruchomości, a tym mniej mogłyby korzystać z pierwszeństwa tego prawa zastawu. Mogłyby one być tylko w drodze hipoteki sądowej (art. XVII przep. wprow. prawo o sąd. post. egz.) zabezpieczone na sprzedanej nieruchomości, jak długo ona jest własnością nabywcy, odpowiadającego osobiście za tę opłatę. Jeżeli jednak opłata komunalna nie została hipotecznie zabezpieczona w tym okresie czasu, nie mogłaby ona być już wpisana przeciwko następcom nabywcy, gdyż następcy ci nie są osobiście odpowiedzialni za opłatę komunalną, należną od poprzedniego przeniesienia prawa własności, a rzeczowa odpowiedzialność za opłatę komunalną w świetle pierwotnych przepisów ustawy z 11 sierpnia 1923 nie istnieje.

Z tych względów nie możnaby przeciwko rozstrzygnięciu sprawy przez NTA podnieść żadnych uzasadnionych zarzutów.

Art. 13 i 59 ustawy z 11 sierpnia 1923 doznały zmian na podstawie ustawy z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust. Według tych przepisów opłaty komunalne od umów o przeniesienie prawa własności nieruchomości skonstruowane zostały jako dodatki do państwowej opłaty stemplowej, mają być pobierane w ten sam sposób jak opłaty stemplowe, a obowiązek ich zapłaty przechodzi w pewnej mierze i na spadkobierców płatnika. Zmiany te obowiązują w odniesieniu do umów, zdziałanych począwszy od 1 kwietnia 1932 (art. 5 ustawy). Odpowiedzialność rzeczowa nieruchomości nie jest i w tej ustawie przewidziana, jak również nie jest tam przewidziana odpowiedzialność osobista nabywcy nieruchomości za opłatę od poprzedniego przeniesienia prawa własności.

Wobec uchylenia § 72 ustawy należytościowej z 9 lutego 1850 przez art. 171 p. 2 polskiej ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 wyłania się nawet wniosek, że odpowiedzialność rzeczowa nieruchomości za opłatę od przeniesienia prawa własności istnieje w b. zaborze austriackim tylko w przypadku przejścia prawa

własności drogą spadku lub darowizny, dla których to opłat rzeczowa odpowiedzialność nieruchomości utrzymana została w mocy § 45 rozp. ces. z 15 września 1915 austr. Dz. u. p. nr 278 i art. 172 polskiej ustawy z 1 lipca 1926 o opłatach stemplowych. Uchylenie rzeczowej odpowiedzialności nieruchomości w innych przypadkach przeniesienia prawa własności znajduje swe usprawiedliwienie w tym, że według art. 28 polskiej ustawy o opłatach stemplowych opłata od przeniesienia własności ma być uiszczona w zasadzie natychmiast przy sporządzeniu aktu notarialnego o przejściu prawa własności w myśl art. 82 prawa o notariacie. O ile zaś przed wejściem w życie prawa o notariacie (tj. przed 1 stycznia 1934) akty przejścia prawa własności nieruchomości mogły być sporządzane bez zachowania formy aktu notarialnego, obowiązywał dla złożenia opłaty od przeniesienia własności nieruchomości krótki termin z art. 20 u. o. s., którego niezachowanie zagrożone jest daleko idącymi represjami (art. 42 u. o. s.). Te same rygory obowiązują obecnie z mocy art. 1 p. XIX ustawy z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust. i w odniesieniu do dodatków komunalnych do opłaty od przeniesienia własności nieruchomości. Zarzucony został natomiast system, stosowany pod rządem ustawy należytościowej z 9 lutego 1850, powodujący częstokroć długą zwłokę i konieczność zabezpieczenia opłaty, a polegający na tym, że strona zgłaszała umowę o przeniesienie prawa własności do urzędu skarbowego i wnosiła opłatę dopiero po doręczeniu jej wymiaru.

Dr Włodzimierz Dbałowski

1961.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od anonsów: Przedsiębiorstwa obowiązane do inkasowania.

Drukarnia, wykonująca druki o treści ogłoszeniowej na zamówienie osób trzecich, ale nie podejmująca się rozpowszechniania tych druków, nie jest przedsiębiorstwem reklamowym w rozumieniu § 5 statutu wzorowego o poborze gminnego podatku od anonsów, ogłoszonego jako zał. 3 rozp. wykon. do ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 937/32 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 13 kwietnia 1937 l. rej. 11.136/34 w sprawie firmy: Spółka Akc. Zakładów Graficznych „Drukarnia Polska“ w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie inkasowania podatku miejskiego.

Spółkę Akc. Zakładów Graficznych „Drukarnia Polska“ w Warszawie zobowiązał Zarząd Miejski m. Warszawy do inkasowania na rzecz gminy miejskiego podatku od reklam i anonsów od druków wykonywanych na zamówienie osób trzecich, różnych od przedsiębiorstw wydawniczych lub reklamowych stosownie do § 3 p. 5 i § 9 miejskiego statutu

podatkowego, ogłoszonego w Dzienniku Zarządu m. st. Warszawy nr 97/98 z 1925 r.

W odwołaniu Spółka kwestionowała obowiązek inkasowania tego podatku, ponieważ nie jest przedsiębiorstwem ani wydawniczym, ani reklamowym.

Ministerstwo Spraw Wewn. jako władza odwoławcza załatwiło odwołanie odmownie, uznawszy, że skarżąca spółka w wypadku wykonywania druków reklamowych bez pośrednictwa przedsiębiorstwa reklamowego występuje jako przedsiębiorstwo wydawnicze, o jakim jest mowa w § 9 statutu, który nie jest sprzeczny z art. 17 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 884/32 Dz. Ust.) ani z § 5 statutu wzorowego, zał. 3 do § 73 rozp. wykon. (poz. 937/32 Dz. Ust.).

NTA uznał skargę na to orzeczenie wniesioną za uzasadnioną. Ustawa zleca w ust. 4 art. 17 określenie bliższego sposobu pobierania podatku od anonsów Ministrowi Spraw Wewn., a ten, wydając przepis wykonawczy w § 73, ogłosił w porozumieniu z Ministrem Skarbu statut wzorowy tego podatku, w którym z jednej strony w ust. 1 § 5 przewidziano obowiązek „właścicieli przedsiębiorstw reklamowych oraz administracji czasopism" inkasowania na rzecz gminy przy poborze należności za ogłoszenia względnie za wykonanie reklamy przypadającego podatku miejskiego od anonsów, zaś z drugiej strony w ust. 2 przewidziano „we wszystkich innych przypadkach" bezpośrednie uiszczanie podatku w kasie gminnej.

Nie ma w konkretnej sprawie sporu co do tego, że chodzi o druki „reklamowe" czyli o ogłoszenia w drukach, wykonywanych przez skarżącą spółkę na zamówienie osób trzecich, że natomiast skarżąca spółka ani nie podejmowała się rozpowszechniania wykonanych druków, ani ich nie rozpowszechniała, oraz że skarżąca nie prowadziła przedsiębiorstwa reklamowego.

Trafnie więc zwalcza skarga kasacyjna wykładnię pojęć tych, stosowaną przez władzę orzekającą w zaskarżonym orzeczeniu, — jako błędną, podnosząc zasadnie, że charakter przedsiębiorstwa nie zmienia się przez samo powierzenie przedsiębiorstwu drukarnianemu prac graficznych za czyimś pośrednictwem (przedsiębiorstwa reklamowego) lub bez takiego pośrednictwa. Skoro skarżąca spółka ograniczała swoją działalność do wykonania druku na zamówienie i gotowe druki wydawała zamawiającym klientom, nie rozpowszechniając ich sama czy to bezpośrednio, czy też za czyimś pośrednictwem, to nie może ona być uznana za przedsiębiorstwo reklamowe w rozumieniu § 5 statutu wzorowego, zał. 3, stanowiącego z mocy postanowień § 73 rozp. wykon., opartego w tym punkcie na delegacji ustawowej, określonej w art. 17 ust. 4 ustawy, integralną część rozporządzenia wykonawczego do ustawy, ani także za przedsiębiorstwo wydawnicze, którego zresztą statut wzorowy bynajmniej nie wy-

mienia. Również brak podstawy w samym statucie komunalnym wobec wyraźnego brzmienia § 9 tegoż. Pojęcie przedsiębiorstwa reklamowego jest dostatecznie ustalone i oznacza przedsiębiorstwo zarobkowe, trudniące się rozpowszechnianiem za wynagrodzeniem ogłoszeń treści gospodarczej, przeznaczonych do użytku świata zewnętrznego w celu jednania tą drogą klientów-odbiorców na produkty, towary lub usługi zleceniodawcy lub osoby bezpośrednio zainteresowanej w rozpowszechnianiu tych ogłoszeń.

Drukarnia zatem, nie podejmująca się nakładu czyli wydawnictwa wykonanych druków, chociażby treści ogłoszeniowej, nie jest przedsiębiorstwem reklamowym w powyższym znaczeniu i obciążenie jej obowiązkiem inkasowania miejskiego podatku od anonsów nie znajduje oparcia w prawie.

Dlatego też NTA orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia jako niezgodnego z prawem.

1962.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty od wozów i pojazdów: Nałożenie na właścicieli zajazdów obowiązku inkasowania opłat.

Statut miejski opłat od wozów i pojazdów nie może — w braku ustawowej podstawy — nałożyć na właścicieli zajazdów obowiązku inkasowania opłaty, ciążącej na osobach, które korzystają z miejsc postoju w zajazdach.

Wyrok NTA z 28 maja 1937 l. rej. 3962/34, 3963/34 w sprawie Jana Ludwika Stadnickiego i innych przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Lublinie w przedmiocie opłat od wozów i pojazdów na rzecz m. Lublina.

Na podstawie statutu opłat od wozów i pojazdów na utrzymanie bruków i ulic w Lublinie, ogłoszonego w nrze 2 Dziennika Zarządu m. Lublina z 6 maja 1933, Zarząd miejski nakazami płatniczymi z 20 kwietnia 1933 wymierzył Janowi Stadnickiemu, Aronowi Hasfogielowi i innym właścicielom zajazdów w m. Lublinie zryczałtowaną opłatę od wozów i pojazdów, przybywających do Lublina i korzystających z miejsc postoju w zajazdach. Odwołań od tych wymiarów nie uwzględnił Urząd Wojewódzki lubelski orzeczeniami z 28 marca 1934.

NTA rozważył co następuje:

Statut miejski opłat od wozów i pojazdów z 20 lutego 1933 ustanawia opłatę od wozów i pojazdów na pokrycie części kosztów utrzymania bruków i ulic w m. Lublinie; według § 1 b) i § 3 c) opłata ta m. i. obciąża osoby, korzystające z miejsc postoju w zajazdach i na placach prywatnych; według § 4 ust. 3 i § 5 statutu opłaty powyższe mają być inkasowane za pośrednictwem właścicieli zajazdów i mogą być również od nich pobierane w kwocie zryczałtowanej.

W związku z odpowiednimi zarzutami skargi zajął się NTA przede wszystkim zagadnieniem, na jakiej podstawie prawnej władze miejskie obciążyły właścicieli zajazdów obowiązkiem inkasowania opłat, przypadających od osób, korzystających z miejsc postoju w zajazdach, względnie uiszczania zryczałtowanej sumy tych opłat.

Otóż, jak widać z treści zaskarżonych orzeczeń, władze miejskie uprawnienia swego w tym kierunku nie oparły na żadnym przepisie prawnym, lecz na tej okoliczności, że komisja, zwołana dla ustalenia ryczałtu poszczególnym właścicielom zajazdów, na posiedzeniu w dniu 4 lipca 1928, a więc w terminie przed wydaniem statutu miejskiego, wypowiedziała się za zryczałtowaniem opłat i że członkowie komisji, a w ich liczbie skarżący, wyrazili zgodę na inkasowanie opłat i wpłacenie ryczałtu do kasy miejskiej.

Na takim samym stanowisku stoi władza pozwana w odpowiedzi na skargę (l. rej. 3963/34), wywodząc, że „jak sposób poboru tak charakter ryczałtowy opłat oparty został na dobrowolnej umowie", że „skarżących traktowano jako dobrowolnych poborców opłat miejskich" itp.

W ten sposób — pomijając już okoliczność, że niektórzy ze skarżących przeczą, aby tego rodzaju zobowiązania na siebie przyjęli — okazuje się, że władza pozwana obowiązek uiszczenia przez skarżących ryczałtu opłat nie opiera na żadnym przepisie prawnym uzasadniającym pobór w mowie będących opłat; skoro sam obowiązek opłatowy nie ma oparcia w ustawie, to tym samym nie było dopuszczalne obciążanie skarżących obowiązkiem inkasowym. Obowiązek daninowy bowiem a w związku z nim także inkasowy jest obowiązkiem natury publicznoprawnej i nie może być wywiedziony z innego źródła jak tylko z ustawy. W płaszczyźnie daninowej brak miejsca dla stosunku prywatnoprawnej umowy, o ile szczególna ustawa nie stanowi inaczej. W danej sprawie władza pozwana takiej ustawy nie wskazała, bo wskazać nie mogła.

Z tego powodu NTA uchylił zaskarżone orzeczenia jako niezgodne z prawem.

1963.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Przedawnienie wymiaru opłaty komunalnej — brak zarzutu w odwołaniu[1]).

Władza orzekająca nie ma obowiązku rozważania z urzędu kwestii przedawnienia wymiaru opłaty komunalnej, a uwzględnieniu zarzutu przedawnienia, podniesionego po raz pierwszy w skardze kasacyjnej, stoi na przeszkodzie przepis art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 1 czerwca 1937 l. rej. 5868/35 w sprawie Maurycego Zamoyskiego przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Tomaszowie Lubelskim w przedmiocie podatku wyrównawczego i ekwiwalentu na stójkę gminną na rzecz gm. Pasieki.

W skardze kasacyjnej na orzeczenie Wydziału Powiatowego w Tomaszowie Lubelskim z 9 sierpnia 1935, zatwierdzające wymiar opłaty na utrzymanie stójki gminnej od Maurycego Ordynata Zamoyskiego za r. 1931/32 na rzecz gm. Pasieki w kwocie 528 zł 25 gr, skarżący płatnik wywodzi, że w myśl postanowień p. 4 art. 59 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923 poz. 884/32 Dz. Ust. wymiar opłaty na stójkę ulega przedawnieniu, ponieważ kilkuletnie opóźnienie wymiaru nie wynikło z jakiejkolwiek winy płatnika.

Zarzutu przedawnienia nie podniósł skarżący w toku postępowania administracyjnego, lecz bronił się w odwołaniu jedynie tym, że ogólna opłata na stójkę jest zbyt wygórowana i nie odpowiada rzeczywistym potrzebom gminy.

Otóż skoro przedawnienie opiera się na przesłankach natury faktycznej, a władza pozwana do chwili wydania zaskarżonego orzeczenia nie miała możności stwierdzenia tych przesłanek, a z uwagi na swoje stanowisko funkcjonalne w procesie administracyjnym nie miała obowiązku rozważania z urzędu kwestii przedawnienia, — przeto NTA z mocy postanowienia art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. nie mógł zarzutu przedawnienia uwzględnić.

Ponieważ skarga innych zarzutów nie zawiera, przeto NTA oddalił tę skargę jako nieuzasadnioną.

Wyrok powyższy nasuwa wątpliwości: Gdyby chodziło o prawa i roszczenia prawnoprywatne, wówczas sprawa byłaby jasna; nie podniesiony przez dłużnika za-

[1]) Por. OPA 1030/35, gl 1650/36, 1659/36.

rzut przedawnienia nie mógłby być przez sąd uwzględniony. Art. 273 § 2 kod. zobow. głosi bowiem wyraźnie, że z urzędu sąd nie może uwzględnić przedawnienia. Ratio legis: sąd nie ma wiadomości o decydujących przy przedawnieniu faktach; musi je zatem przedstawić dłużnik drogą zarzutu przeciw podniesionemu roszczeniu. A nadto zasada swobodnej dyspozycji stron swymi prawami nie pozwala w sprawach o prawa prywatne na wkraczanie sądu z urzędu, zwłaszcza, że fakt przedawnienia praw prywatnych nie jest ze stanowiska interesów publicznych i społecznych tak ważny, by musiał być z urzędu uwzględniany.

Inaczej ma się rzecz, gdy w grę wchodzą prawa publiczne związku terytorialnego do świadczeń od płatnika. Wówczas władza oraz Trybunał mają przed sobą akta sprawy z prostymi i urzędownie stwierdzonymi datami powstania i dochodzenia pretensji. Natychmiast są w stanie stwierdzić, czy nastąpiło przedawnienie pretensji. Stwierdziwszy zaś ten fakt winny to z urzędu, choćby bez wniosku strony orzec. Tu działają inne racje niż przy pretensjach prawnoprywatnych: chronić należy z urzędu także mniej obeznanego z przepisami płatnika i nie dopuszczać do wymiaru i ściągania takich należności, które zgasły wskutek niedochodzenia ich przez władzę i które skumulowane z dłuższego czasokresu mogą przez swoją wielkość płatnika zniszczyć. Skonfrontujmy w grę tu wchodzące przepisy. I tak: art. 59 p. 4 ustawy o finansach komunalnych mówi o przedawnieniu po upływie jednego roku praw do wymiaru a nie wspomina o obowiązkowym podniesieniu excipiendo zarzutu przedawnienia; art. 99 oraz 100 Ordynacji Podatkowej również nie wspomina o obowiązku podniesienia takiej excepcji w tym celu, by zgasło prawo Państwa do uskutecznienia wymiaru; i art. 58 rozporządzenia o postępowaniu karno-administracyjnym (poz. 365/28 Dz. Ust.) także stoi na tym samym stanowisku.

W końcu nie będzie od rzeczy wskazać, że osobna ustawa austriacka o przedawnieniu danin z 18 marca 1878 Dz. u. p. nr 31 nie zawierała wprawdzie wyraźnego co do powyższego zagadnienia przepisu, praktyka jednak i judykatura stały na stanowisku, że, w przeciwieństwie do przedawnienia pretensji prawnoprywatnych (§ 1501 austr. kod. cyw.), należy przy pretensjach skarbowych przedawnienie uwzględniać z urzędu. Uwzględniał je też austr. Trybunał Administracyjny, choćby zarzut taki nie był podniesiony w toku postępowania przed władzami administracyjnymi (Budw. nr 2737, 3605; Funk w Mischlera-Ulbricha Oesterr. Staatswörterbuch, t. I, 1905, str. 876).

I. Weinfeld

1964.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Przedawnienie wymierzonej samoistnej daniny komunalnej — przerwa.

Dobrowolne uiszczenie przez podatnika części wymierzonej mu samoistnej daniny komunalnej nie przerywa biegu przedawnienia tej daniny.

Wyrok NTA z 31 maja 1937 l. rej. 5909/34 w sprawie Maurycego Zamoyskiego w Klemensowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w To-

maszowie Lubelskim w przedmiocie ekwiwalentu za stójkę za r. 1930/31 na rzecz gm. Pasieki.

W sprawie sporne jest jedynie zagadnienie, czy kwota 331 zł 64 gr, jako nieuiszczona pozostałość kwoty, wymierzonej skarżącemu tytułem ekwiwalentu za stójkę na rzecz gm. Pasieki za r. 1930/31, uległa przedawnieniu.

Skarżący, powtarzając zarzuty odwołania, wywodzi w skardze kasacyjnej, że, skoro w nakazie płatniczym gminy jako ostateczny termin zapłaty ekwiwalentu pieniężnego wskazano dzień 15 września 1930, to zalegająca część tej daniny, nie żądana w ciągu lat trzech, po upływie tego okresu tj. z dniem 15 września 1933 uległa przedawnieniu stosownie do przepisu ust. 5 art. 59 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 884/32 Dz. Ust. żądanie przeto zapłaty, wystosowane przez gminę po tym terminie, a mianowicie w dniu 28 marca 1934, jest nieuzasadnione.

Władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu z 24 maja 1934 powyższemu stanowi faktycznemu nie przeczy, a przeciw zarzutowi przedawnienia broni się jedynie tym, że w konkretnym przypadku przedawnienie nie nastąpiło, ponieważ zostało przerwane wpłatami skarżącego, z których ostatnią w kwocie 142 zł uiścił skarżący 18 kwietnia 1931. Od tego więc ostatniego terminu — zdaniem władzy pozwanej — może tylko liczyć się termin przedawnienia. Skoro więc zarząd gminy wezwał płatnika do uiszczenia daniny w dniu 28 marca 1934, to uczynił to w terminie.

NTA uznał stanowisko skarżącego za trafne, nie podzielając wywodów władzy pozwanej.

Według art. 59 ust. 5 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust. wymierzone już samoistne daniny, których zapłata zalega, przedawniają się po trzech latach, licząc od dnia, w którym przypada termin ich płatności. Gdy więc — jak to jest bezsporne między stronami — w nakazie płatniczym termin płatności spornej daniny był wyznaczony na dzień 15 września 1930, a żądanie zapłaty zaległości nastąpiło w dniu 28 marca 1934 tj. po upływie 3 lat licząc od dnia terminu płatności daniny, — danina uległa przedawnieniu. Powołany wyżej przepis ustawy zna tylko 3 przypadki, w których przedawnienie przerywa się, a mianowicie: 1) przez doręczenie zobowiązanemu wezwania do zapłaty, 2) przez odroczenie zapłaty, 3) przez zarządzenie przymusowego ściągnięcia. Władza pozwana uznając, że przedawnienie zostało przerwane przez uiszczenie części należności przez płatnika, nie wyjaśnia, pod jaki z powyższych trzech przypadków okoliczność ta podpada. W rzeczywistości zaś fakt częściowego dobrowolnego uiszczenia daniny, jaki miał miejsce w sprawie niniejszej, nie podpada pod żaden z powyższych przypadków. Oczywiście nie może tu być mowy ani o pierwszym, ani o trzecim

z wymienionych w ustawie przypadków; nie miał tu miejsca również przypadek drugi, ponieważ dobrowolna zapłata części wymierzonej daniny nie może być uznana za odroczenie zapłaty przez władzę, takie bowiem odroczenie nastąpić może jedynie przez odpowiedni akt władzy, który jednak w niniejszej sprawie nie był wydany.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

1965.

OCHRONA CZASU PRACY.

Odpowiedzialność właściciela zakładu za przedłużanie godzin pracy ponad normę ustawową[1]).

Do przyjęcia przestępstwa z art. 1 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 734/33 Dz. Ust. wystarcza samo stwierdzenie faktu pracy pracownika w zakładzie pracy za wiedzą i zgodą pracodawcy z przekroczeniem określonej w ustawie normy 8 godzin na dobę, przy czym ustawa ta odnosi się do wszystkich pracowników zatrudnionych na mocy umowy w przemyśle, handlu i innych zakładach pracy.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 13 maja 1937 3 K. 2368/36.

Kasacja oskarżonego zarzuca nieprawidłowe zastosowanie ustawy przy określeniu przestępstwa, wywodząc, że za czas pracy w handlu uważać należy w myśl art. 2 ust. 3 ustawy z 18 grudnia 1919 czas sprzedaży towarów i otwarcia sklepu i że nie ma takiego przepisu ustawy, który by zabraniał zatrudnienia w handlu pracowników ponad 8 godzin, jeżeli praca ta nie obejmuje sprzedaży towarów. Z zeznań przesłuchanych świadków wynika, że pracownicy oskarżonego byli zatrudnieni w jego przedsiębiorstwie po otwarciu sklepu i w czasie sprzedaży towarów — tylko przez 7½ godziny na dobę, a zatrudnienie pracowników po czasie sprzedaży towarów i po zamknięciu sklepu miało tylko na celu uporządkowanie towaru i dekorację okien wystawowych — co nie sprzeciwia się żadnemu przepisowi ustawy i dlatego działanie oskarżonego nie wyczerpuje znamion przypisanego oskarżonemu przestępstwa.

Do przyjęcia przestępstwa z art. 1 ustawy o czasie pracy wystarczy samo stwierdzenie faktu pracy pracownika w zakładzie pracy za wiedzą

---

[1]) Por. OPA 1880/37, 1966/37.

i zgodą pracodawcy przez czas za długi tj. z przekroczeniem określonej w ustawie normy 8 godzin na dobę, przy czym ustawa o 8-godzinnym dniu pracy odnosi się do wszystkich pracowników zatrudnionych na mocy umowy w przemyśle, handlu i innych zakładach pracy.

Sąd ustalił zatrudnianie przez oskarżonego w jego zakładzie handlowym pod firmą: „Pomorski Dom Towarowy“ — w pierwszej połowie r. 1936 pracowników i to także młodocianych ponad normę określoną w ustawie, stwierdzając, że praca tych pracowników w przedsiębiorstwie oskarżonego trwała zgodnie z jego wolą 9 i 10 godzin na dobę a wyjątkowo i dłużej.

W świetle tych ustaleń sąd wyrokujący zupełnie zasadnie dopatrzył się w tym działaniu oskarżonego cech przypisanego mu przestępstwa, zarzut zaś kasacji wskazujący na rzekome nieprawidłowe zastosowanie ustawy przy określaniu przestępstwa jest bezpodstawny — odnośny zaś wywód kasacji, mający wykazać rzekomą słuszność powyższego zarzutu, opiera się błędnie na przepisie ust. 3 art. 2 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy, uchylonym przez art. 19 rozporządzenia Prezydenta z 22 marca 1928 poz. 364 Dz. Ust., który to przepis dla czynu oskarżonego popełnionego w r. 1936, a więc podlegającego ustawie w brzmieniu podanym w załączniku do obwieszczenia Ministra Opieki Społ. z 25 października 1933 poz. 734 Dz. Ust., nie ma żadnego prawnego znaczenia.

Z tych zasad kasację należało oddalić.

1966.

OCHRONA CZASU PRACY.

Odpowiedzialność właściciela zakładu za przedłużanie godzin pracy ponad normę ustawową[1]).

Ustawa z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 734/33 Dz. Ust. zabrania pracy w poszczególne dni ponad przewidzianą w ustawie normę 8 godzin na dobę, choćby nawet w zamian za pracę w inne dni i choćby przy nieprzekroczeniu ogólnej ilości godzin tygodniowej, ustawą przepisanej.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 13 maja 1937 1 K. 1188/36.

Kasacja Głównego Inspektora Pracy w Warszawie i Prokuratora

---

1) Por. OPA 1965/37.

Sądu Okręgowego w Łodzi zarzuca obrazę art. 1 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy przez niezasadne uniewinnienie oskarżonego pomimo istnienia w jego czynie znamion zarzuconego mu przestępstwa, a to wobec ustalenia, że w dniu 27 lutego 1936 oskarżony zatrudniał robotników ponad 8 godzin na dobę.

Kasacja jest słuszna.

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku, Sąd Okręgowy ustaliwszy, że oskarżony jako kierownik fabryki wyrobów papierowych zatrudniał w niej robotników, a w szczególności G. w niedozwolonych przez ustawę godzinach nadliczbowych, uniewinnił oskarżonego na tej podstawie, że pracownik G. ze względów religijnych nie chciał pracować w sobotę i z tego powodu przez pozostałe pięć dni w tygodniu pracował za to przez godzinę dłużej, suma więc przepracowanych godzin w tygodniu wynosiła ogółem 46 godzin.

W tym względzie kasacja słusznie wytyka obrazę art. 1 ustawy o czasie pracy z uwagi, że art. 1 wspomnianej ustawy ma charakter stanowczy co do maksymalnej długości poszczególnego dnia pracy i zmianie ulegać nie może.

Zgodnie z powyższym poglądem wyrażonym w kasacji, SN wyjaśnił już (Zb. orz. nr 145/20), że postanowienia tej ustawy są kategoryczne i że wszelkie przekroczenie przepisów ustawy z 18 grudnia 1919 o długości dnia pracy pociąga za sobą skutki przewidziane w art. 18 rzeczonej ustawy, niezależnie od intencji pracodawcy lub nawet od zgody pracownika na to przekroczenie.

Skoro więc z samego charakteru postanowień ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy wynika, że ustawa nie przewiduje i nie uznaje a nawet zabrania pracy w poszczególne dni ponad przewidzianą w ustawie normę 8 godzin na dobę, choćby nawet w zamian za pracę w inne dni i choćby przy nieprzekroczeniu ogólnej ilości godzin tygodniowej ustawą przepisanej, przeto Sąd Okręgowy ustaliwszy, że oskarżony zatrudniał w swej fabryce pracowników w niedozwolonych przez ustawę godzinach nadliczbowych, nie miał podstaw do uniewinnienia oskarżonego z zarzutu oskarżenia.

1967.

SPRAWY WODNE.

Właściwość sądów powszechnych w sprawie roszczenia o odbudowanie śluzy, mającej zapewnić naturalny odpływ wody w rzece, i o odszkodowanie za zwłokę w odbudowie.

W razie zniszczenia przez powódź śluzy, mającej zapewnić naturalny

odpływ wody w rzece, zezwolenie na odbudowę śluzy tudzież zatwierdzenie projektu budowli należy do władzy wodnej, orzeczenie natomiast o obowiązku właściciela gruntu do odbudowy śluzy, wynikającym z obciążenia gruntu ciężarem utrzymywania śluzy, zabezpieczonym przez wpis hipoteczny, oraz o odszkodowaniu za zwłokę w odbudowie śluzy należy do sądów powszechnych. (Zasada prawna).

Orzeczenie Trybunału Kompetencyjnego z 30 października 1935 l. rej. 2/35 w sporze o właściwość między Ministerstwem Rolnictwa i Ref. Roln. a Sądem Apelacyjnym w Lublinie, wytoczonym przez Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln. w sprawie Stefana Przygodzkiego i innych właścicieli nieruchomości „Osada Rolna Młynek Machorowski" przeciwko Stanisławowi Marcinkowskiemu i innym właścicielom dóbr Siedlew o odbudowanie śluzy na kanale i odszkodowanie.

... Właściciele osady Młynek Machorowski dochodzą przed władzą administracyjną wpisania w księdze wodnej swych uprawnień do korzystania z wód rzeki Czarnej na cele popędu swego młyna, przed sądem powszechnym zaś nałożenia na właścicieli majątku Siedlew obowiązku odbudowania zniesionej przez powódź śluzy w korycie kanału, zbudowanego przez ich poprzednika pomiędzy północną a południową odnogą rzeki Czarnej i wynagrodzenia za szkody, powstałe wskutek zwłoki w tej odbudowie. żądania te właścicieli osady Młynek Machorowski nie są identyczne, pozostają jednak z sobą w związku, gdyż odbudowa śluzy ma przywrócić właścicielom osady Młynek Machorowski możność korzystania z wód rzeki Czarnej.

Przy ocenie charakteru roszczeń, dochodzonych w drodze sądowej, występują momenty tak natury publicznoprawnej, jak i prywatnoprawnej.

Natury publicznoprawnej jest kwestia potrzeby lub zbędności zezwolenia władzy wodnej na odbudowę śluzy i zatwierdzenia projektu odbudowy. Natury prywatnoprawnej jest natomiast sprawa obowiązku właścicieli majątku Siedlew do odbudowy śluzy i zapłaty odszkodowania za zwłokę w odbudowie.

Do orzekania o potrzebie lub zbędności zezwolenia na odbudowę śluzy tudzież o sposobie przeprowadzenia tej odbudowy (do zatwierdzenia projektu odbudowy) powołane są z mocy art. 24, 45, 184—187 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 574/28 Dz. Ust. władze wodne, które wydać mają swe orzeczenie w postępowaniu, unormowanym rozdziałem II części szóstej tejże ustawy. Postępowanie to nie zostało dotychczas wdrożone. Władze wodne jedynie, a nie sądy powszechne, są też powołane do rozstrzygnięcia kwestii, czy wobec faktu, że sporna śluza istniała w czasie wejścia w życie ustawy wodnej i została następnie siłą elementarną

zniszczona, odbudowa ma być uzależniona od uzyskania zezwolenia administracyjnego na jej dokonanie, czy też zezwolenie to jest na zasadzie art. 45 ust. 2 i art. 253 ust. 1 ustawy wodnej, ze względu na istniejący wpis hipoteczny, zbędne. Orzeczenie władzy wodnej może być przez każdą ze stron zainteresowanych poddane jedynie kontroli NTA, zezwolenie jednak na odbudowę śluzy nie może być przedmiotem orzecznictwa sądów powszechnych, albowiem kwestia ta nie jest natury prywatnoprawnej i nie jest też żadnym przepisem szczególnym przekazana właściwości sądów powszechnych.

Ustawa wodna przewiduje w art. 198, że w toku postępowania przed władzą wodną o pozwolenie wodnoprawne co do używania wody płynącej na cele zakładu przemysłowego, żądania lub sprzeciwy oparte być mogą na tytułach prywatnoprawnych, których rozstrzygnięcie — w braku porozumienia się osób zainteresowanych — odesłane być powinno na drogę sporu sądowego (art. 198 ust. 2 i 3). Do takich kwestii prywatnoprawnych należy w danym przypadku sprawa, czy właściciele osady Młynek Machorowski założyć by mieli urządzenia, zapewniające im używanie wody rzeki Czarnej, sami własnym swym staraniem i kosztem, czy też inne osoby miałyby być zobowiązane do przeprowadzenia tych urządzeń na swym gruncie, swym staraniem i kosztem.

Właściciele osady Młynek Machorowski opierają swe przed sądem powszechnym dochodzone żądanie, aby właściciele majątku Siedlew odbudowali śluzę własnym kosztem, na wyroku b. Izby Sądowej Warszawskiej z 15 maja 1904, którym ówczesny właściciel majątku Siedlew zobowiązany został do utrzymywania na swój koszt śluzy na sztucznym rowie, wykopanym przezeń dla połączenia północnego koryta rzeki Czarnej z południowym jej korytem, w takim stanie, w jakim śluza egzystowała przy oględzinach sądowych, dokonanych 20 października 1903, a który to obowiązek przez wpis do księgi hipotecznej stał się ciężarem majątku Siedlew i przez każdorazowego właściciela tego majątku ma być wykonywany. Roszczenie to właścicieli osady Młynek Machorowski, skierowane przeciwko właścicielom majątku Siedlew, jest oparte na tytule prywatnoprawnym, gdyż, jak się to z motywów wyroku b. Izby Sądowej okazuje, wyrok ten przywraca jedynie stan faktyczny, jaki w odniesieniu do spornej śluzy istniał przed wszczęciem sporu sądowego z r. 1901 o odbudowę rozkopanej śluzy, która na prośbę ówczesnego właściciela osady Młynek Machorowski przez ówczesnego właściciela majątku Siedlew, zatem na podstawie stosunku prywatnoprawnego, była zbudowana. Skoro zaś ustawa wodna rozpoznanie sporów, wynikających ze stosunków prywatnoprawnych przekazuje na drogę postępowania sądowego (art. 198 ust. 3), to nie można uznać niedopuszczalności drogi sądowej z tej przyczyny, że

pozew wytoczony został przed wdrożeniem postępowania administracyjnego o pozwolenie wodnoprawne i przed odesłaniem sprawy przez władzę wodną na drogę sporu sądowego.

Powstać wprawdzie może kwestia, czy postępowanie sądowe co do obowiązku właścicieli majątku Siedlew do odbudowy śluzy może się toczyć bez uprzedniego zezwolenia władzy wodnej na odbudowę lub jej oświadczenia o zbędności zezwolenia, niemniej czy pozew bez tego zezwolenia lub oświadczenia miałby być jako przedwczesny oddalony lub postępowanie aż do wykazania zezwolenia administracyjnego na odbudowę lub zbędności tego zezwolenia zawieszone, wreszcie czy obowiązek odbudowy może być i bez zezwolenia lub innego oświadczenia władzy administracyjnej przez sąd orzeczony, a jedynie jego przymusowe wykonanie aż do nadejścia oświadczenia władzy wodnej wstrzymane. Zagadnienia te wychodzą atoli poza ramy orzecznictwa Trybunału Kompetencyjnego, gdyż nie dotyczą one sprawy właściwości sądów powszechnych do rozpoznawania obowiązków prywatnoprawnych, łączących się z odbudową śluzy, lecz odnoszą się jedynie do toku postępowania sądowego i sposobu rozstrzygnięcia sporu.

Do właściwości władzy wodnej należy także orzeczenie o sposobie przeprowadzenia budowli wodnej, a zatem oznaczenie wysokości budowli, miejsca, w którym ma być wzniesiona, materiałów, jakie do budowy mają być użyte itd. (art. 198 ust. 2 i art. 201 p. 1 ustawy wodnej). Do władzy sądowej należeć będzie natomiast orzeczenie o tym, w jakich granicach na podstawie stosunku prywatnoprawnego ciąży na osobie trzeciej obowiązek pokrycia kosztów budowy w całości lub w części.

Również drugie roszczenie, dochodzone przez właścicieli osady Młynek Machorowski przed sądem powszechnym przeciwko właścicielom majątku Siedlew o zapłatę odszkodowania za zwłokę w odbudowie śluzy, należy jako roszczenie prywatnoprawne do drogi sądowej. Wyłącznej właściwości władz administracyjnych do rozpoznania tego roszczenia nie uzasadniają przepisy powołanego przez Ministerstwo art. 249 ustawy wodnej. Artykuł ten upoważnia władzę administracyjną do orzekania o obowiązku właściciela gruntu w sprawie usunięcia samowolnie dokonanej zmiany lub w sprawie zaniechania robót oraz o obowiązku odszkodowania jedynie wówczas, gdy zaszło przekroczenie przepisów ustawy wodnej. W danym przypadku właściciele osady Młynek Machorowski nie zarzucili ani w postępowaniu sądowym, ani w postępowaniu administracyjnym swym przeciwnikom przekroczenia przepisów ustawy wodnej, w szczególności uszkodzenia lub nadwerężenia zakładów i budowli wodnych (art. 247), lecz domagają się odbudowy śluzy, zniszczonej przez napływ wody. Nie chodzi zatem o obowiązek strony przeciwnej, wypływający

z przekroczenia przez nią przepisów ustawy wodnej, lecz o jej prywatnoprawny obowiązek do odbudowy śluzy, usuniętej siłą żywiołową, nie unormowany ustawą wodną. Nie zostało też wykazane, aby władza administracyjna z powodu zniesienia śluzy przez wodę wytoczyła przeciwko właścicielom majątku Siedlew postępowanie karnoadministracyjne, w którym mogłoby zapaść orzeczenie, przewidziane w ustępie trzecim art. 249 ustawy wodnej. Nie chodzi tutaj także o wynagrodzenie za szkody, wynikające dla osób postronnych z założenia zakładu wodnego, o których by władza wodna w myśl przepisów art. 198 ust. 4 i art. 201 p. 6 ustawy wodnej orzekać miała, lecz o szkody, wynikające z zaniedbania prywatnoprawnego obowiązku do utrzymywania śluzy, zatem z tytułu niedopełnienia zobowiązań prywatnoprawnych. Orzekanie o tym obowiązku należy więc w myśl art. 1 prawa o ustroju sądów powszechnych i art. 2 k. p. c. do sądów powszechnych.

Wyłania się następnie jeszcze kwestia, czy właściciele osady Młynek Machorowski pod postacią obowiązku właścicieli majątku Siedlew do odbudowy śluzy i odszkodowania za zwłokę w odbudowie nie dochodzą w istocie rzeczy ustalenia swego prawa do korzystania z wód rzeki Czarnej na potrzeby swego młyna. Rozgraniczenie właściwości pomiędzy sądami powszechnymi a władzami administracyjnymi nie może bowiem nastąpić na podstawie formy, w której strona dochodzi swych roszczeń, lecz na podstawie istoty dochodzonego roszczenia. W danym przypadku zarzut, jakoby właściciele pomienionej osady starali się w drodze procesu cywilnego, skierowanego przeciwko osobom prywatnym, ustalić swe prawa do korzystania z wód rzeki Czarnej, nie byłby atoli słuszny. Proces bowiem cywilny, przeprowadzony przeciwko osobie prywatnej, nie usuwa właściwości władzy wodnej do orzekania o uprawnieniach wodnych, tak samo jak i rozpoznanie kwestii prejudycjalnych z zakresu prawa administracyjnego w motywach wyroku sądowego nie może zastąpić wymaganego ustawą zezwolenia administracyjnego do dokonywania pewnych czynności.

Ustalenie zatem w wyroku sądowym obowiązku właścicieli majątku Siedlew do odbudowy spornej śluzy na koszt własny i do odszkodowania za spóźnioną odbudowę nie przesądzałoby w niczym dalszego istnienia uprawnień wodnych na rzece Czarnej na rzecz właścicieli osady Młynek Machorowski.

Z tych więc zasad Trybunał Kompetencyjny uznał, że władzą właściwą do orzekania w sprawie niniejszej o obowiązku pozwanych do odbudowania śluzy oraz o ich obowiązku do odszkodowania powodów za zwłokę w odbudowie śluzy jest sąd powszechny, i sprawę tę przekazał Sądowi Apelacyjnemu w Lublinie do dalszego postępowania.

1968.

SPRAWY WODNE.

Właściwość wojewódzkiej władzy administracji ogólnej w sprawach wód płynących, używanych do spławu tratew.

Użyte w art. 186 ust. 1 p. a) ustawy wodnej określenie wód płynących, używanych do spławu tratew, oznacza wody, uznane za spławne rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 9 listopada 1927 poz. 882 Dz. Ust. względnie w trybie tam przewidzianym. (Teza).

Wyrok NTA z 8 czerwca 1935 l. rej. 8403/31 w sprawie Ottona Żywickiego w Ostaszynie przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie zezwolenia na urządzenie młyna wodnego.

Orzeczeniem z 27 września 1924 Urząd Wojewódzki w Nowogródku wydał Ottonowi Żywickiemu przemysłowo-policyjne pozwolenie na urządzenie młyna wodnego w Ostaszynie gm. Cyryń, a to na podstawie art. 4 ustawy ros. o przemyśle fabrycznym i rzemieślniczym, pod warunkami w tym orzeczeniu wyszczególnionymi, m. i. pod p. 2): wykonania budynku podług planu, zatwierdzonego przez Okręgową Dyrekcję Robót Publ., oraz wszelkich wymagań tejże Dyrekcji, w protokole z 23 września 1924 zastrzeżonych, i pod p. 4) że na żądanie władz wodnych zostaną złożone szczegółowe plany urządzeń wodnych i uzyskane pozwolenie wodnoprawne.

Po przedłożeniu przez Żywickiego w czerwcu 1928 planów urządzeń wodnych i na podstawie wyników dochodzenia wodnoprawnego, przeprowadzonego na miejscu w dniu 30 lipca 1928 przez Urząd Wojewódzki w Nowogródku, Starosta Powiatowy w Nowogródku orzeczeniem z 27 lutego 1929 udzielił Żywickiemu pozwolenia na użytkowanie wody płynącej rzeki Serweczy, jako siły popędowej dla młyna w majątku Ostaszyn Murowany gm. Cyryń oraz na budowę urządzeń wodnych na lat 20 pod warunkami, w tym orzeczeniu wyszczególnionymi.

Ministerstwo Robót Publ., działając na podstawie art. 101 p. a) i b) rozporządzenia o post. admin., orzeczeniem z 8 kwietnia 1931 uchyliło punkt 2) orzeczenia Urzędu Wojewódzkiego w Nowogródku z 27 września 1924 jako pozbawiony podstawy prawnej tudzież całe orzeczenie Starosty w Nowogródku z 27 lutego 1929 jako wydane przez władzę niewłaściwą i poleciło Urzędowi Wojewódzkiemu w Nowogródku przeprowadzić postępowanie w myśl części szóstej ustawy wodnej i wydać orzeczenie w toku instancyj. W uzasadnieniu tego orzeczenia podniesiono, że punkt 2) orze-

czenia Urzędu Wojewódzkiego z 27 września 1924 łącznie z powołanym w nim protokołem Dyrekcji Robót Publ., odnoszącym się do budowy urządzeń wodnych, orzeczony został z zupełnym pominięciem formalnych i materialnych przepisów obowiązującej już wówczas ustawy wodnej. Rzeka Serwecza, o użytkowanie której chodzi, jest w myśl art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 9 listopada 1927 poz. 882 Dz. Ust. uznana za spławną od miasta Cyrynia, właściwą zatem władzą wodną do wydania pozwolenia na użytkowanie wody tej rzeki w Ostaszynie, w gminie Cyryńskiej, był w myśl art. 186 ust. 1 p. a) ustawy wodnej Urząd Wojewódzki, nie zaś Starostwo.

Na to orzeczenie Żywicki wniósł skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący zarzuca, o ile zaskarżonym orzeczeniem uchylono w drodze nadzoru punkt 2) orzeczenia Urzędu Wojewódzkiego w Nowogródku z 27 września 1924, jedynie, że nie jest temu winien, iż pozwolenie na urządzenie młyna wodnego wydane zostało nie na podstawie ustawy wodnej, bez przeprowadzenia rozprawy wodnoprawnej, oraz że to pozwolenie policyjno-przemysłowe zostało całkowicie zastąpione orzeczeniem Starostwa w Nowogródku z 27 lutego 1929. Zarzuty te nie mają istotnego znaczenia dla oceny legalności tej części zaskarżonego orzeczenia i są nieuzasadnione, gdyż rozporządzenie o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. nie uzależnia zastosowania art. 101 tegoż rozporządzenia, a w szczególności jego punktu b), na który się władza pozwana powołuje, od ustalenia winy stron. Orzeczenie zaś Starosty w Nowogródku z 27 lutego 1929 wydane zostało, jak wynika z jego treści, z powołaniem się na zastrzeżenie, zawarte w punkcie 4) orzeczenia Urzędu Wojewódzkiego z 27 września 1924, wobec czego uchylony przez pozwaną władzę punkt 2) tego ostatniego orzeczenia nie stał się bezprzedmiotowy.

Co się zaś tyczy uchylenia na zasadzie art. 101 p. a) rozporządzenia o post. admin. orzeczenia Starosty Powiatowego w Nowogródku z 27 lutego 1929, to skarżący wywodzi, że, wbrew zapatrywaniu pozwanej władzy, Starosta był właściwy do wydania tego orzeczenia, gdyż art. 186 ust. 1 p. a) ustawy wodnej zastrzega wojewódzkiej władzy administracyjnej wydawanie orzeczeń, odnoszących się do wód płynących, używanych do „spławu tratew", z czego wynika, że do wydawania orzeczeń, odnoszących się do wód, używanych do spławu np. luzem, powołane są w myśl art. 187 ustawy wodnej powiatowe władze administracji ogólnej. Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 9 listopada 1927 dotyczy kwestii regulacji i utrzymania wód spławnych w ogóle, a nie kompetencji władz wodnych, określonej w art. 186 ustawy wodnej. Skarżący dołączył do skargi zaświadczenie Urzędu gminy Cyryń z 28 maja 1931, według którego rzeka

Serwecz od miasteczka Cyrynia do maj. Krynek „spławna tratwami nie była i nie jest".

NTA nie przychylił się do zapatrywania skarżącego.

Ustawa wodna rozróżnia wody płynące żeglowne i spławne. Oceny żeglowności i spławności danej wody płynącej ustawa nie pozostawia jednak władzy wodnej na podstawie istniejącego stanu faktycznego, lecz przewiduje, jak to wynika z ust. 2 art. 28 ustawy, zaliczenie wód płynących do wód żeglownych i spławnych, a więc uznanie pewnych wód płynących za żeglowne lub spławne w znaczeniu prawnym. Jako wody żeglowne zostały już w samej ustawie wodnej uznane wody, wyszczególnione w jej art. 261, przy tym artykuł ten postanawia, że inne wody mogą być uznane za żeglowne w drodze ustawy państwowej. Takiego ustalenia wód spławnych ustawa wodna nie zawiera i nie określa również, w jakim trybie ma nastąpić uznanie wód płynących za spławne. Ta luka w ustawie została wypełniona dopiero rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 9 listopada 1927 o regulacji i utrzymaniu wód spławnych poz. 882 Dz. Ust., posiadającym moc ustawy, którego art. 1 postanawia, że jako spławne zostają uznane odcinki wód, wymienione w wykazie stanowiącym załącznik do tego rozporządzenia. Uznanie za spławne innych wód może nastąpić w drodze rozporządzenia Rady Ministrów na wniosek Ministra Robót Publ.

Z powyższego wynika, że wodami spławnymi w rozumieniu ustawy wodnej są tylko wody, uznane prawnie jako takie, które mogą być zatem używane do spławu, bez względu na to, czy są faktycznie używane do spławu.

W konsekwencji uznać należy, że użyte w art. 186 ust. 1 p. a) ustawy wodnej określenie wód płynących „używanych do spławu tratew" oznacza tak samo, jak określenie wód płynących „używanych do żeglugi", wody żeglowne i spławne w znaczeniu prawnym, a zatem wody, uznane prawnie za żeglowne i spławne. Trudno bowiem przypuścić, by ustawodawca uzależniał rozgraniczenie kompetencji władz wodnych od oceny w każdym poszczególnym wypadku spławności wody przez władzę orzekającą według zmiennych z natury rzeczy okoliczności faktycznych.

A ponieważ odcinek rzeki Serweczy, o który w niniejszym wypadku chodzi, zamieszczony jest pod l. p. 45 wykazu wód spławnych, stanowiącego załącznik do rozporządzenia z 9 listopada 1927, został zatem prawnie uznany za wodę spławną, nie mógł się NTA, wobec powyższej wykładni art. 186 ust. 1 p. a) ustawy wodnej, dopatrzyć zarzuconej nielegalności w stanowisku pozwanej władzy, że do wydania orzeczenia wodnoprawnego, o którym mowa, właściwy był w I instancji Urząd Wojewódzki, a nie Starostwo Powiatowe w Nowogródku. . . .

1969.

SPRAWY WODNE.

Właściwość Ministerstwa Rolnictwa i Ref. Roln. w sprawach cofnięcia uprawnienia wodnego do używania wody jako siły popędowej dla młyna.

Kompetencja Ministerstwa Rolnictwa i Ref. Roln. w sprawach cofnięcia uprawnienia wodnego do używania wody jako siły popędowej dla młyna nie jest w myśl art. 4 i 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 21 maja 1932 poz. 479 Dz. Ust. wyłączona z tego powodu, że celem powyższego cofnięcia są względy żeglugi. (Teza).

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1936 l. rej. 9818/33 w sprawie Eugenii Wieliczko przeciw Ministerstwu Rolnictwa i Ref. Roln. w przedmiocie praw wodnych dla potrzeb młyna na Styrze.

Urząd Wojewódzki w Brześciu n. B. decyzją z 2 grudnia 1931 ... stwierdził, że Eugenii Wieliczko służy na podstawie zezwolenia rosyjskiego Wileńskiego Okręgowego Urzędu Komunikacyjnego z 7 lipca 1911 prawo użytkowania wody rzeki Styru jako siły popędowej dla jej młyna we wsi Małe Ciołkowicze gminy Moroczno powiatu pińskiego i że prawo to jako oparte na tytule specjalnym zostało utrzymane w mocy w myśl art. 252 ust. 1 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.). ... Pismem z 19 maja 1933 Urząd Wojewódzki, powołując się na udzielone mu rozporządzeniem Ministerstwa Komunikacji z 20 kwietnia 1933 upoważnienie do przeprowadzenia akcji użeglownienia Styru na odcinku od Pińska do Łucka, a to przez usunięcie przeszkód w korycie rzeki, skierował do Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Brześciu n. B. prośbę o wydanie potrzebnych w tym względzie zarządzeń. W następstwie Okręgowy Urząd Ziemski decyzją z 28 czerwca 1933 cofnął służące Eugenii Wieliczko uprawnienie do piętrzenia wody ... Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln. orzeczeniem z 5 października 1933 nie uwzględniło odwołania. ... Na to orzeczenie ministerialne wniosła Eugenia Wieliczko skargę do NTA.

NTA rozpatrywał przede wszystkim podniesiony przez skarżącą zarzut braku kompetencji Ministerstwa Rolnictwa i Ref. Roln. Skarżąca stoi na stanowisku, że według art. 4 i 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 21 maja 1932 poz. 479 Dz. Ust. sprawy wodne, wszczęte dla celów żeglugi i spławu, należą do kompetencji Ministerstwa Komunikacji. Zapatrywanie to nie jest trafne. Z porównania bowiem postanowień art. 4 p. a) i c) z postanowieniami art. 6 p. c) i d) wymienionego rozporządzenia okazuje się, że do kompetencji Ministerstwa Komunikacji należą sprawy

obwałowania, regulacji, kanalizacji, utrzymania rzek, zabudowania potoków górskich, oraz budowy i utrzymania kanałów i zbiorników wodnych dla celów żeglugi i spławu, że natomiast inne sprawy wodnoprawne związane z żeglugą lub spławem należą do kompetencji tegoż Ministerstwa tylko w tym razie, gdy dotyczą bezpośrednio żeglugi i spławu, poza tym zaś przekazane są Ministerstwu Rolnictwa i Ref. Roln. Ponieważ niniejsza sprawa nie dotyczy bezpośrednio żeglugi względnie spławu, Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln. oraz Okręgowy Urząd Ziemski nie przekroczyły granicy swoich kompetencji....

Na tle powyższego wyroku wysuwa się na pierwszy plan kwestia właściwości rzeczowej naczelnych władz wodnych.

Do czasu zniesienia urzędu Ministra Robót Publ. tj. do dnia 1 lipca 1932 (poz. 479/32 Dz. Ust.) jedyną naczelną władzą wodną było Ministerstwo Robót Publ. (art. 184 i 185 ustawy wodnej). Z chwilą likwidacji wspomnianego Ministerstwa utworzono aż trzy naczelne władze wodne: 1) Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln., 2) Ministerstwo Komunikacji, 3) Ministerstwo Spraw Wewn. Ta parcelacja ustawy wodnej wprowadziła do orzecznictwa wodnego nieopisany chaos, tym większy, że podział kompetencji jest nieścisły, bez dostatecznie ustalonych granic, niemal pozostawiony swobodnej ocenie władz.

Przede wszystkim autorzy rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 21 maja 1932 w sprawie zniesienia urzędu Ministra Robót Publ. jakby zapomnieli o tym, że na obszarze Państwa Polskiego obowiązują trzy ustawy wodne: polska z r. 1922 w całym Państwie z wyjątkiem województwa śląskiego, cieszyńska z r. 1870 w cieszyńskiej części województwa śląskiego, pruska z r. 1913 w górnośląskiej części województwa śląskiego. W konsekwencji wspomniane rozporządzenie uwzględnia tylko polską ustawę wodną z r. 1922, pomijając zupełnie cieszyńską i pruską ustawę wodną, czyli wcale nie normuje kompetencji naczelnych władz wodnych w odniesieniu do całego obszaru województwa śląskiego. Skutek jest ten, że wszystkie sprawy wodne z obszaru województwa śląskiego, bez względu na cele określone we wspomnianym rozporządzeniu, będą musiały należeć do właściwości Ministra Komunikacji, ponieważ w myśl postanowień tegoż rozporządzenia do zakresu działania Ministra Komunikacji przekazano „wszelkie inne sprawy, nie przekazane innym ministrom“ (art. 6 lit. h), a sprawy wodne na tle ustaw obowiązujących w województwie śląskim właśnie nie zostały przekazane innym ministrom, pomimo że na obszarze województwa śląskiego nie ma rzek żeglownych i spławnych, a więc odpadają tam cele i zadania zastrzeżone Ministrowi Komunikacji.

Po wtóre autorzy powołanego wyżej rozporządzenia Prezydenta nie oddzielili orzecznictwa wodnego od robót wodnych. Właściwie o orzecznictwie nie ma żadnej wzmianki w rozporządzeniu. W interesie jednolitej interpretacji prawa wodnego i w interesie ludności należało zespolić całe orzecznictwo we wszystkich sprawach wodnych w ręku jednego ministerstwa (np. Ministerstwa Rolnictwa i Ref. Roln.), a tylko prace techniczne mające na celu żeglugę i spław względnie kanalizację i wodociągi przekazać do zakresu działania właściwych ministrów. W obecnym stanie rzeczy rozdzielono pomiędzy trzy ministerstwa „sprawy“ wodne, a więc przypuszczać należy, że chodzi nie tylko o wykonywanie robót technicznych w odnośnym zakresie, lecz także o wydawanie orzeczeń dotyczących odnośnego zakresu spraw.

Wreszcie podziałowi spraw wodnych pomiędzy poszczególne ministerstwa na-

dano granice nieścisłe i zmienne, niezależne od obiektywnych kryteriów prawnych, tak, że kompetencja naczelnych władz wodnych jest kwestią faktu, ocenianą od przypadku do przypadku. Np. w sprawie obwałowania rzek nie decyduje o kompetencji okoliczność, czy chodzi o obwałowanie rzeki żeglownej lub spławnej, lecz okoliczność, czy obwałowanie ma na celu żeglugę i spław lub nie ma tego na celu. Ponieważ zaś obwałowanie ma w każdym przypadku na celu — bezpośrednio i pośrednio — regulację rzeki dla żeglugi i spławu, a równocześnie ochronę przed powodzią, przeto kompetencja w takiej sprawie — o ile chodzi o orzecznictwo z nią związane — będzie wynikiem kompromisu władz naczelnych lub ich swobodnej oceny, a strona nie będzie nawet wiedziała, do której władzy winna się zwrócić w danej sprawie. Podobnie ma się rzecz z innymi sprawami (regulacja i utrzymanie rzek, budowa kanałów i zbiorników wodnych). Jeżeli więc podzielono kompetencję pomiędzy trzy ministerstwa, to należało do zakresu działania Ministerstwa Komunikacji przekazać wszystkie lub niektóre sprawy wodne tylko na wodach żeglownych i spławnych w znaczeniu prawnym (wyrok z 8 czerwca 1935 l. rej. 8403/31, OPA 1968/37).

O ile chodzi o sprawy zakładów wodnych, to rozporządzenie Prezydenta nie przekazuje tych spraw do zakresu działania Ministra Komunikacji ani na rzekach niespławnych, ani na rzekach spławnych i żeglownych, pozostawiając je w kompetencji Ministra Rolnictwa i Ref. Roln., do którego należą „wszelkie sprawy" należące poprzednio do zakresu działania Ministra Robót Publ. na zasadzie ustawy wodnej z r. 1922, o ile nie zostały przekazane do zakresu działania innych ministrów (art. 4 lit. c). Z treści rozporządzenia wynika, że tylko sprawy urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych zostały wyraźnie przekazane Ministrowi Spraw Wewn. (art. 2 lit. f), zaś z postanowienia art. 6 lit. d) można wydedukować, że Ministrowi Komunikacji przekazano sprawy urządzeń pomocniczych dla żeglugi i spławu (porty, przystanie, zimowiska, promy itp.), czyli — jak się wyraża omawiany wyrok — sprawy urządzeń dotyczących bezpośrednio żeglugi i spławu, natomiast sprawy wszystkich innych zakładów i urządzeń wodnych należą do wyłącznej kompetencji Ministra Rolnictwa i Ref. Roln. bez względu na cele, o które chodzi w danym przypadku.

Na tle powyższych rozważań za konieczną uważam jak najrychlejszą nowelizację wspomnianego wyżej rozporządzenia Prezydenta w tym kierunku, aby: 1) uwzględnić ustawy wodne, obowiązujące w województwie śląskim, 2) stworzyć obiektywne kryteria prawne dla ustalenia zakresu właściwości rzeczowej ministerstw, 3) zespolić orzecznictwo w sprawach wodnych w jednym ministerstwie, ograniczając podział spraw wodnych pomiędzy poszczególne ministerstwa tylko do robót technicznych.

Dr Zygmunt Rolnicki

1970.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Wznowienie postępowania[1]): Przyczyny wznowienia.

[1]) Por. OPA 20/32, 384/33, 1133/35 i 1333/36 (przyczyny); 1341/36 (liczenie terminu w przypadku uprawomocnienia się decyzji przed 1 lipca 1928); 1971/37 (granice rozpoznawania sprawy w postępowaniu wznowionym).

Wyroki NTA nie mogą być uważane za nową okoliczność, uzasadniającą wznowienie postępowania, przewidziane art. 95 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 19 października 1936 l. rej. 9782/33 w sprawie Wilhelma Wojtasa przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie emerytury.

1971.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Wznowienie postępowania[1]): Granice rozpoznawania sprawy w postępowaniu wznowionym.

We wznowionym postępowaniu władza winna się ograniczyć do zbadania i oceny tych tylko okoliczności, które w decyzji wznawiającej zostały wskazane jako przyczyny wznowienia, a wydając w wyniku wznowionego postępowania decyzję odmowną winna uzasadnić ją tak, aby już z treści tej decyzji było widoczne, iż została wydana w granicach przyczyn wznowienia.

Wyrok NTA z 20 stycznia 1936 l. rej. 2622/33 w sprawie Maurycego F. przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie zezwolenia na samodzielne wykonywanie czynności techniczno-dentystycznych.

Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 25 stycznia 1928 udzieliło Maurycemu F. na zasadzie art. 14 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 10 czerwca 1927 poz. 476 Dz. Ust. pozwolenia na samodzielne wykonywanie czynności techniczno-dentystycznych. Następnie Ministerstwo zarządzeniem z 27 lutego 1929 na podstawie art. 95 p. c) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. postanowiło wznowić postępowanie we wspomnianej sprawie i po jej rozpatrzeniu wydać decyzję ponowną. Zarządzenie to stało się prawomocne.

W dalszym toku sprawy Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 24 lipca 1929 odmówiło F. udzielenia wspomnianego zezwolenia na podstawie art. 14 ust. 2 powołanego wyżej rozporządzenia, następnie zaś dodatkowo orzeczeniem z 9 października 1929 wyjaśniło, że odmowna decyzja z 24 lipca 1929 nastąpiła wskutek przeprowadzonych dochodzeń administracyjnych, które wykazały, że przedłożone przez F. świadectwa praktyki nie odpowiadają stanowi faktycznemu i jako takie zostały skierowane do Prokuratora.

---

[1]) Por. OPA 1970/37.

Powyższe orzeczenia z 24 lipca i 9 października 1929 zostały na skutek skargi F. uchylone wyrokiem NTA z 24 czerwca 1932 l. rej. 7049/29 z powodu wadliwego postępowania. W szczególności w wyroku tym stanął Trybunał na stanowisku, że skoro Ministerstwo swą odmowną decyzję oparło na stwierdzonym przez siebie braku wymaganego w ustawie warunku nabycia odnośnego uprawnienia, to okoliczność ta nie pozwalała już na wdawanie się w ocenę podania F. na zasadzie swobodnego uznania, tak, że władza powinna była przytoczyć faktyczne uzasadnienie swej odmownej decyzji, jako decyzji podpadającej pod postanowienia ust. 1 i 2 art. 75 rozporządzenia o post. admin.

Po uchyleniu wymienionym wyrokiem wspomnianych orzeczeń, Ministerstwo Opieki Społ., do którego zakresu działania weszły w międzyczasie sprawy służby zdrowia publicznego, ponownie rozpatrzyło prośbę F. o udzielenie mu zezwolenia na wykonywanie czynności techniczno-dentystycznych i orzeczeniem z 7 grudnia 1932 załatwiło prośbę F. odmownie z powołaniem się na art. 75 ust. 3 rozporządzenia o post. admin. oraz na art. 14 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 10 czerwca 1927 o wykonywaniu praktyki dentystycznej poz. 476 Dz. Ust.

Na powyższe orzeczenie wniósł F. skargę, zarzucając w niej wadliwość postępowania z tego powodu, że pozwane Ministerstwo oparło zaskarżone orzeczenie na art. 75 ust. 3 rozporządzenia o post. admin. i nie przytoczyło w zaskarżonym orzeczeniu faktycznego uzasadnienia.

NTA rozważył co następuje:

Zaskarżone orzeczenie wydane zostało w postępowaniu wznowionym orzeczeniem Ministerstwa Spraw Wewn. z 27 lutego 1929. W szczególności orzeczeniem tym postanowiono wznowić postępowanie z tego powodu, że po udzieleniu F. zezwolenia na samodzielne wykonywanie czynności techniczno-dentystycznych ujawniono okoliczność, iż F. wymuszał pieniądze za rzekome ułatwianie uzyskania uprawnień dentystycznych i farmaceutycznych i wespół z W. rozsiewał nieprawdziwe wiadomości, oraz składał fałszywe zeznania, poniżające autorytet i zaufanie do Ministerstwa Spraw Wewn., przez co wykazał, że już w chwili wydawania przychylnej dla niego decyzji, dotyczącej udzielenia zezwolenia na samodzielne wykonywanie czynności techniczno-dentystycznych, nie zasługiwał na zaufanie, które było podstawą do przyznania mu uprawnienia zawodowego. Powyższe okoliczności faktyczne podało Ministerstwo w uzasadnieniu orzeczenia wznawiającego postępowanie i postanawiającego po rozpatrzeniu sprawy wydanie ponownej decyzji. W postępowaniu wznowionym miało zatem nastąpić ponowne rozpatrzenie kwestii warunków F. do uzyskania wspomnianego zezwolenia, a w szczególności ocena, czy wymienione wyżej okoliczności faktyczne, stanowiące przyczynę wznowienia, nie pozbawiają go warunków moralnych do wykonywania dotyczących czynności. Decyzja co do

udzielenia odnośnego zezwolenia zależała wprawdzie zgodnie z przepisem ust. 2 art. 14 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 10 czerwca 1927 poz. 476 Dz. Ust. od swobodnego uznania władzy orzekającej, z tym jednak ograniczeniem, że ewentualne odmówienie F. w postępowaniu wznowionym zezwolenia na samodzielne wykonywanie czynności techniczno-dentystycznych mogło już nastąpić tylko ze względu na wyżej wymienione okoliczności, skoro wyłącznie one stanowiły przyczynę wznowienia postępowania, — nie mogłoby zaś nastąpić ze względu na okoliczności inne. Powyższe ograniczenie władzy w postępowaniu wznowionym do przyczyn wznowienia wynika z natury wznowienia, a znajduje potwierdzenie w przepisie ust. 2 art. 97 rozporządzenia o post. admin., według którego władza w czasie ponownego postępowania nie ma prawa powtarzać tych poprzednich dochodzeń, które nie dotyczą przyczyn wznowienia. W związku z tym przyjąć zatem należy, że pozwana władza, wydając w postępowaniu wznowionym decyzję odmowną, powinna była ją tak uzasadnić, by z decyzji tej wynikało, ze względu na jakie okoliczności odmowa zezwolenia nastąpiła, a w szczególności by było z niej widoczne, czy odnośna decyzja została wydana w granicach przyczyn orzeczonego wznowienia.

Skoro zaś w danym wypadku pozwana władza po wznowieniu postępowania wydała decyzję odmowną bez żadnego faktycznego uzasadnienia jej, stanowi to naruszenie form postępowania administracyjnego ze szkodą skarżącego, który wskutek tego ograniczony został w możności należytej obrony swoich praw. Wobec tego Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie po myśli art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwego postępowania.

Przepisy postępowania administracyjnego dotyczące wznowienia, ujęte w art. 95—98, mają na celu ograniczenie swobody wznawiania spraw, w których strony lub osoby inne nabyły prawa, albowiem decyzje, przy których nabycie praw nie wchodzi w grę, mogą być wznawiane w trybie art. 99. Ograniczenia te mają na celu ochronę istniejących stosunków prawnych; toteż cytowane artykuły post. admin. nie powinny ulegać wykładni rozszerzającej jako ustalające pewien tryb wyjątkowy, dopuszczający wtargnięcie władzy w sferę stosunków już uregulowanych. Z takiego ujęcia przedmiotu wypływa, że o ile decyzja odmawiająca wznowienia pozostawiona jest swobodnemu uznaniu władzy, o tyle decyzje wznawiające postępowanie, wobec treści art. 95, nie mogą być zaliczone do decyzji swobodnego uznania. Z powyższego wynika, że decyzja o wznowieniu musi się opierać na jednej z przyczyn wskazanych w tym artykule i zawierać uzasadnienie prawne i faktyczne. Decyzje tego rodzaju mają charakter decyzji incydentalnej, jak to rozstrzygnął NTA w wyroku z 13 marca 1934 l. rej. 6180/32 (OPA 653/34), chociaż w terminologii art. 98 ust. 2 użyto wyrażenia „nie ma osobnego odwołania“ a nie „skargi“, jakby należało się wyrazić, gdyby tu miano na myśli decyzję incydentalną (rozdz. XIII post. admin.). Co się tyczy prawa do osobnego zaskarżenia do NTA decyzji wznawiającej postępowanie, to w wyroku z 1 czerwca 1931 l. rej. 3891/29 (Zb. wyr. nr 410 A) Trybunał uznał, że prawo to przysługuje.

Dalsze przepisy postępowania, zawarte w art. 97, przewidują dwie odmiany decyzji wznawiającej: albo władza równocześnie ze wznowieniem od razu wydaje nową decyzję, albo wydaje ją później, oddzielnie po ewentualnym przeprowadzeniu dodatkowego postępowania. Od tego jednak momentu rozpoczynają się trudności interpretacyjne, dotyczące przede wszystkim zakresu tego postępowania i treści nowej decyzji władzy. Art. 97 ust. 2 nie daje w tej materii decydujących wskazówek, stanowiąc jedynie, że władza nie ma prawa powtarzać tych poprzednich dochodzeń, które nie dotyczą przyczyny wznowienia, — nie zawiera jednak odpowiedzi na pytanie, czy władza po decyzji wznawiającej ma prawo rozpoznania ponownie sprawy w jej całokształcie przy uwzględnieniu wszystkich nowych dowodów przedłożonych jej przez strony oraz wszystkich okoliczności nawet nowych, jakie dojdą do jej wiadomości, czy też ma się ograniczyć do rozstrzygnięcia sprawy wyłącznie w granicach przyczyny wznowienia.

Wyrok NTA przesądza tę kwestię w sposób dla władzy negatywny. NTA ustalił swój pogląd w oparciu o art. 97 ust. 2 oraz nie rozwinięte w dalszych wywodach twierdzenie, że „ograniczenie władzy w postępowaniu wznowionym do przyczyn wznowienia wynika z natury wznowienia". O art. 97 ust. 2 była już mowa wyżej, należy obecnie dodatkowo rozważyć co następuje: W myśl tego przepisu nie wolno władzy *powtarzać tych poprzednich dochodzeń*, które nie dotyczą przyczyny wznowienia. A więc ograniczenie powyższe dotyczy dochodzeń, *które już były prowadzone* przez władze w pewnym kierunku, a nie tych, które należałoby zarządzić w związku z nowymi okolicznościami ujawnionymi podczas przewodu w postępowaniu wznowionym. Ograniczenie to dotyczy władzy zakazując jej słusznie zbędnego powtarzania z własnej inicjatywy czynności co do okoliczności niespornych względnie dostatecznie udowodnionych lub wyjaśnionych. Władza ma nadto obowiązek orzec, „w jakim zakresie" ma nastąpić wznowienie. Trudno byłoby jednak wyprowadzić z tych przepisów jakiekolwiek dalsze ograniczenia władzy, a w szczególności trudno byłoby odmówić stronom prawa całkowitego wyświetlenia sprawy w nowym przewodzie w drodze przedłożenia wszelkich dowodów nawet nowych i wysunięcia nowych okoliczności, a władzy — prawa zbadania tych danych i wzięcia ich pod uwagę przy wydawaniu decyzji, oczywiście o ile te dane i dowody dają się zmieścić w ustalonym przez władzę „zakresie" wznowienia.

Co się tyczy drugiego argumentu wyroku, to należy zauważyć, że wznowienie postępowania nie jest instytucją specyficzną procedury administracyjnej i jest dobrze znane w postępowaniu ogólnosądowym.

K. p. c. w art. 442—457 zawiera szczegółowe przepisy dotyczące przyczyn wznowienia, natomiast co do dalszego postępowania a w szczególności odnośnie do przewodu oraz zakresu i formy wyroku nie zawiera żadnych specjalnych postanowień, przeciwnie art. 455 nakazuje do postępowania ze skargi o wznowienie stosować odpowiednio inne przepisy kodeksu. Z powyższego wynika, że sąd ma zasadniczo możność rozważenia całokształtu sprawy i wydania decyzji przy uwzględnieniu wszelkich dowodów nawet nowych i wszelkich nowych okoliczności.

K. p. k. również odsyła wznowione postępowanie do zasad ogólnych kodeksu, jedynie z pewnymi ograniczeniami w razie wznowienia sprawy na korzyść oskarżonego (art. 612).

Powyższe ujęcie tematu przez procedury sądowe zdaje się przeczyć ogólnej tezie wypowiedzianej przez NTA co do natury wznowienia na tle naszego ustawodawstwa.

Według k. p. c. decyzje sądu dopuszczające wznowienie są postanowieniami, od których nie ma zażalenia. Zachodzi więc duża analogia konstrukcji przepisów

sądowych do przepisów naszego postępowania. Wydaje się, że i co do dalszych jego etapów analogia ta powinna być w miarę możności zachowana. Nie należałoby może w tej analogii iść tak daleko, aby twierdzić, że użyte w art. 98 ust. 2 wyrażenie „przeciwko decyzji wznawiającej postępowanie nie ma osobnego odwołania“ oznacza, że od tych decyzji nie przysługuje żaden w ogóle środek prawny, lecz tylko prawo odwołania od nowej decyzji — albowiem konstrukcja taka, aczkolwiek teoretycznie możliwa, mogłaby się stać niebezpieczną bronią administracji przeciwko prawom nabytym. Jednakże zasady postępowania przy wznowieniu sprawy w sądach ogólnych nie mogą pozostać bez wpływu także na praktykę administracyjną, a to wobec dość skąpych przepisów naszej procedury i potrzeby jej uzupełnienia w drodze analogii.

Oczywiście, jeśli chodzi o sprawy z zakresu całkowitego swobodnego uznania, to mają one charakter specyficzny. Mogą być bowiem wypadki, gdy władza w celu pozbawienia strony nabytych praw wznowi postępowanie z obrazą art. 95, aby później odmówić stronie na zasadzie swobodnego uznania. Oczywiście dla tego rodzaju przypadków należałoby wypracować taką judykaturę Trybunału, która by, chroniąc słuszne prawa strony, nie pozbawiała jednak władzy pewnej swobody poruszania się w granicach dobrze pojętego interesu publicznego. Zresztą judykatura Trybunału stoi wyraźnie na stanowisku, że sprawy całkowitego swobodnego uznania nie są a priori wyjęte spod kontroli Trybunału, przede wszystkim z punktu widzenia czy władza nie dopuściła się dowolności. W tych granicach, zgodnie ze swą judykaturą, uznaną w tym zakresie za słuszną przez literaturę prawniczą, Trybunał miałby zawsze możność uchylenia decyzji władzy opartej na niedostatecznym materiale albo wydanej wbrew lub z pominięciem znajdujących się w aktach sprawy dowodów. Mało tego, możnaby pójść jeszcze dalej w kierunku obrony strony przed samowolą władz, a to w oparciu o następujące rozumowanie: Wprawdzie decyzja o wznowieniu jest decyzją incydentalną, niemniej jest ona decyzją i przysługuje od niej środek prawny łącznie z takimże środkiem od decyzji głównej. Legalność wydania decyzji o wznowieniu jest decydująca dla całego dalszego postępowania. Toteż Trybunał, rozważając skargę na decyzję wydaną w postępowaniu wznowionym, tę przede wszystkim okoliczność bada i w granicach skargi rozstrzyga.

Gdyby decyzja o wznowieniu powzięta była z obrazą art. 95, 96, wówczas podlegałaby ona uchyleniu nie bacząc na całe dalsze postępowanie i na wydaną merytoryczną decyzję. Oczywiście decydująca dla stanowiska Trybunału przy ocenie legalności nowej decyzji nie powinna być sama treść decyzji wznawiającej, lecz treść cytowanych artykułów postępowania, albowiem we wznowionym postępowaniu może zajść zmiana powodów wznowienia, co nie może być jednak uważane za nielegalne o ile powody te mieszczą się w granicach przyczyn wskazanych w art. 95. Trybunał, przy rozstrzygnięciu negatywnym dopuszczalności samego wznowienia, nie miałby już powodów do rozpatrywania skargi na decyzję władzy dotyczącą innych kwestii objętych decyzją.

Natomiast gdyby wznowienie okazało się legalne, władza odzyskiwałaby możność powzięcia nowej decyzji nie będąc skrępowana żadnym innym przepisem oprócz omówionego już przepisu art. 97 ust. 2. „Zresztą — jak mówi Kałuski (Postępowanie administracyjne, str. 146) — w sprawie wydawania i doręczania nowej decyzji nie ma innych ograniczeń, znajdują tu więc zastosowanie ogólne przepisy o decyzjach“.

Co się wreszcie tyczy skutków praktycznych, jakie mogłoby pociągnąć za sobą wcielenie w życie omówionej, ustalonej przez Trybunał zasady, należy zauważyć, że stanowisko Trybunału mogłoby nieraz postawić władzę w bardzo trudnej sytuacji

przede wszystkim wówczas, gdyby po otwarciu przewodu przyczyna wznowienia okazała się nieistotną a skądinąd wyszły na jaw inne okoliczności lub dowody, ważne z punktu widzenia interesu publicznego.

Na zakończenie należy zauważyć, że w praktyce gdy jeden dowód tylko lub jedna okoliczność, oczywiście istotne dla sprawy, zostały podważone, otwiera się cały splot nowych dowodów i przeciwdowodów istotnych lub nieistotnych a nieraz stojących pozornie daleko od samej przyczyny wznowienia. Przy ponownym rozważaniu sprawy, z istoty rzeczy władza będzie musiała oprzeć się na wynikach nowych badań, przy czym trudno przeprowadzić jakąkolwiek zdecydowaną granicę pomiędzy badaniami „dotyczącymi przyczyny wznowienia" a jej nie dotyczącymi. Argumenty i dowody układają się nieraz w nieprzerwany łańcuch albo też stanowią mozaikę, z której składa się pewna całość, i wydzielić poszczególne ogniwa tego łańcucha lub cząsteczki tej mozaiki oraz przewidzieć z góry, które z nich dotyczą a które nie dotyczą przyczyny wznowienia, byłoby rzeczą niemożliwą. Tym też należy tłumaczyć, że procedury sądowe odsyłają postępowanie wznowione do ogólnych zasad postępowania.

Jerzy Grzymała Pokrzywnicki

1972.

SPRAWY BUDOWLANE.

Właściwość do rozpoznawania spraw o pozwolenie na budowę, w których gmina jest interesowana jako podmiot prawa majątkowego. — Połączenia budynków z ulicą. — Schody łączące kondygnacje budynku.

1. Przepisy prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust., upoważniając w art. 385 lit. a) zarządy miejskie — nie w charakterze reprezentacji gmin, lecz w poruczonym zakresie działania — do wydawania pozwoleń na budowę, przebudowę i zmianę budynków prywatnych, nie czynią żadnych wyjątków dla spraw, w których gminy, jako podmioty praw majątkowych, mogłyby być interesowane w takim czy innym załatwieniu sprawy.

2. Przepisy art. 179 prawa budowlanego, w myśl których budynki, posiadające dostęp jedynie z podwórza, mieszczące lokale, przeznaczone na pobyt ludzi, powinny być połączone z ulicą za pomocą sieni albo bram, lub przejazdów, mają charakter bezwzględnie obowiązujący i nie mogą być ani w drodze przepisów miejscowych, ani w drodze praktyki łagodzone.

3. Przepisy art. 179 prawa budowlanego nie mają zastosowania do budynków, które wzniesione zostały na zasadzie zezwoleń władz budowlanych, udzielonych przed wejściem w życie tego prawa, i właściciele budynków tych nie mają obowiązku dostosowywania ich do wspomnianych przepisów, — jeżeli jednak prośba o zezwolenie na przebudowę względnie

nadbudowę takiego budynku rozpatrywana jest na zasadzie przepisów cyt. prawa, to wówczas wymogi, prawem tym przepisane, mają już zastosowanie przy ocenie dopuszczalności zamierzonej przebudowy czy nadbudowy.

4. Ze względu na przepisy art. 179 prawa budowlanego jest niedopuszczalne skasowanie istniejących bramy lub sieni, prowadzących na ulicę z podwórza, na którym znajduje się budynek mieszkalny, i zastąpienie ich przez wybicie bramy na parcelę, stanowiącą własność gminy, lecz nie będącą ulicą.

5. Skasowanie klatki schodowej w budynku i połączenie znajdujących się w nim na piętrze mieszkań z klatką schodową innego przyległego budynku za pośrednictwem ganku, biegnącego nad podwórzem, jest sprzeczne z przepisami art. 208 prawa budowlanego, które wymagają, by w każdym budynku urządzone były schody wewnętrzne, łączące bezpośrednio kondygnacje tego budynku z ulicą lub podwórzem.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1936 l. rej. 6446/32 w sprawie Jakuba i Wiktorii Chrząszczów przeciw Wojewodzie krakowskiemu w przedmiocie odmowy zatwierdzenia planów przebudowy domu.

...NTA poddał swej ocenie zarzut niewłaściwości Magistratu m. Krakowa do orzekania w danej sprawie, przy czym przyjął pod uwagę przepisy objęte tytułem IX prawa budowlanego, traktujące o władzach powołanych do orzekania w sprawach budowlanych. Przepisy te zawierają kategoryczne postanowienia (art. 385 lit. a, 395 lit. c), że wydawanie pozwoleń na budowę, przebudowę i zmianę budynków prywatnych należy do magistratów miast i zwierzchności gmin miejskich, oraz że od orzeczeń tych władz przysługuje odwołanie do wojewody. Natomiast będące w mowie przepisy, normując wyczerpująco (w art. 384) kompetencję wojewody jako I instancji, nie zawierają żadnych zastrzeżeń dla spraw, w których gminy, jako podmioty praw majątkowych, mogłyby interesowane być w takim czy innym załatwieniu sprawy. Przedstawiony stan prawny nie dopuszcza zatem w ogóle innego toku instancyj dla wspomnianych spraw. W związku z wywodami skargi zauważyć jeszcze należy, że w myśl odnośnych przepisów prawa budowlanego magistraty miast i zwierzchności gminne powołane są do orzekania nie w charakterze reprezentacji gmin, lecz w poruczonym zakresie działania, decydują zatem jako władze budowlane I instancji, a w tym charakterze obowiązane są do stosowania przepisów bez względu na interesy gminy. Zresztą orzecznictwo to magistratów i zwierzchności gminnych, jako oparte na publicznym prawie budowlanym, nie może dotyczyć praw prywatnych gmin, gdyż do rozstrzygania o prawach tych, w razie kolizji między uprawnieniami gminy a zamierzoną budową, powołany jest sąd powszechny.

Przy rozpatrywaniu zarzutu, opartego na art. 179 prawa budowlanego, Trybunał wyszedł z treści tego przepisu. Treść ta wskazuje niewątpliwie na okoliczność, że jednym z warunków zezwolenia na budowę jest zapewnienie budynkom, mającym dostęp z podwórza, połączenia z ulicą za pomocą bram lub sieni na wylot domu, względnie za pomocą przejazdu, jeśli dom stoi w odległości większej niż 30 m od ulicy. Postanowienia te mają charakter bezwzględnie obowiązujący, albowiem, skoro według art. 409 p. 2 prawa budowlanego mogą one doznać w drodze przepisów miejscowych tylko obostrzenia, to z tego wynika, że nie mogą być ani w drodze przepisów miejscowych, ani w drodze praktyki łagodzone. Wynikające z postanowień tych wymogi nie mają oczywiście zastosowania do tych budynków, które wzniesione zostały na zasadzie zezwoleń władz budowlanych, udzielonych przed wejściem w życie prawa budowlanego z 16 lutego 1928, właściciele budynków tych nie mają zatem obowiązku dostosowywania ich do będących w mowie wymogów. Jeśli jednak wniosek o zezwolenie na przebudowę względnie nadbudowę takiego budynku rozpatrywany jest na zasadzie przepisów cytowanego prawa, to wówczas wymogi, prawem tym przepisane, mają już zastosowanie przy ocenie dopuszczalności zamierzonej przebudowy czy nadbudowy.

W sprawie, będącej przedmiotem obecnego sporu, z treści zaskarżonego orzeczenia jako też z zamieszczonych w aktach administracyjnych planów przebudowy jest widoczne, że skarżący zamierzał skasować bramę wejściową do swego domu od ul. Szewskiej oraz sień, łączącą z bramą tą frontową klatkę schodową i podwórze, i na miejscu tym urządzić sklep, a natomiast wybić w murze, oddzielającym jego dom od parceli l. k. 35, [stanowiącej własność gminy m. Krakowa], bramę wejściową jako jedyne połączenie domu z otoczeniem zewnętrznym. W ten sposób zarówno frontowa część budynku, jak i oficyny miałyby dostęp na zewnątrz jedynie z podwórza, a jedyne to wyjście prowadziłoby nie na ulicę, lecz na wzmiankowaną wyżej parcelę.

Zarzut skargi, że sama władza pozwana uznała parcelę tę za ulicę, jest całkowicie bezpodstawny, gdyż zaskarżone rozstrzygnięcie opiera się głównie właśnie na tym momencie, że odnośna parcela nie jest ulicą. Ustalenie to pozwanej władzy jest zgodne z aktami, a wszczególności z treścią odpisu wykazu hipotecznego; zresztą ustalenie to przez stronę skarżącą, która powołuje się przecież na przysługujące jej na odnośnej parceli prawo przechodu i przejazdu, nie zostało właściwie zaprzeczone.

Z art. 179 prawa budowlanego wynika, że budynki frontowe, położone przy ulicy, o ile nie posiadają bramy, wychodzącej na ulicę, winny mieć połączenie z ulicą przez bramę, wychodzącą z podwórza na ulicę, budynki zaś oficynowe, położone w odległości mniejszej niż 30 metrów od ulicy, winny mieć połączenie z ulicą bądź przez taką samą bramę, wychodzącą

z podwórza, bądź też przez sień, przechodzącą na wylot domu frontowego i oczywiście zakończoną bramą, wychodzącą na ulicę. Warunkom przepisu tego nie odpowiada zatem połączenie z ulicą zarówno budynku frontowego, jak i oficynowego przez grunt sąsiada.

Z rozważań tych wynika, że zarzut błędnego zastosowania art. 179 prawa budowlanego przedstawia się jako nieuzasadniony....

Przy rozpatrywaniu zarzutu naruszenia art. 208 tegoż prawa Trybunał przyjął przede wszystkim pod uwagę, że skarżący zamierza, jak to już poprzednio nadmieniono, skasować klatkę schodową w budynku frontowym, a mieszkania, znajdujące się na I piętrze tego budynku, połączyć z klatką schodową dwupiętrowego budynku oficynowego za pośrednictwem biegnącego nad podwórzem ganku. Plan taki sprzeczny jest niewątpliwie z postanowieniami wymienionego ostatnio przepisu, które wymagają, by w każdym budynku urządzone były schody wewnętrzne, łączące bezpośrednio kondygnacje tego budynku z ulicą lub podwórzem. Omawiany zatem zarzut jest również niesłuszny.

Brak dalej uzasadnienia zarzutowi niewłaściwego zastosowania art. 183 prawa budowlanego. Skarżący nie zaprzecza, że wysokość przeciwległych ścian jego budynków w podwórzu nie odpowiada wymogom powołanego ostatnio przepisu, lecz zarzut swój opiera na twierdzeniu, że postanowienia przepisu tego są normą względną, wchodzącą w zastosowanie tylko wówczas, gdy nie ma w danym kierunku przewidzianych w art. 185 przepisów miejscowych.

Na wywody te zaznaczyć wypada, że według brzmienia przepisów, objętych art. 181—183 prawa budowlanego, w związku z art. 409 p. 4 tegoż prawa, przepisy miejscowe co do wysokości budynków, wydawane w drodze wskazanej w art. 415, nie mogą zejść poniżej wymogów w art. 181—183 ustanowionych, a jest rzeczą niesporną, że odnośne budynki wymogom art. 183 nie odpowiadają.

O ile dla m. Krakowa nie zostały wydane we wzmiankowanej drodze do czasu zaskarżonego orzeczenia przepisy miejscowe co do wysokości budynków, wchodziłyby w zastosowanie, wobec art. 185 i 420 ust. 1 prawa budowlanego oraz § 13 lit. c) rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 21 kwietnia 1923 poz. 346 Dz. Ust., w charakterze przepisów miejscowych postanowienia tego ostatniego rozporządzenia, objęte § 1 p. 4 ust. 1, a postanowienia te są całkowicie zgodne z art. 183 ust. 1 prawa budowlanego.

W wyniku przedstawionego rozstrzygnięcia rozpoznanych zarzutów odmowa ze strony pozwanej władzy udzielenia zezwolenia na projektowaną przebudowę w punktach dotyczących: skasowania bramy i sieni wejściowej od ul. Szewskiej, urządzenia jedynej bramy wejściowej od parceli l. k. 35, nieprawidłowego urządzenia klatki schodowej i nieprawidłowej

wysokości ścian podwórza w stosunku do jego rozmiarów okazała się legalną, i władza pozwana opierając się tylko na tych momentach mogła odmówić skarżącemu zatwierdzenia planów przebudowy. W związku z tym, o ile dla skarżącego przebudowa jego domu miałaby być nadal aktualna, to w każdym razie zgłosić by on musiał ponowny wniosek o zezwolenie, poparty nowym planem, odpowiednio skonstruowanym. W tym stanie rzeczy rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi, dotyczących momentów estetycznych, zabytkowych, oraz charakteru muru graniczącego z parcelą l. k. 35, stało się w obecnym sporze bezprzedmiotowe, albowiem momenty te władze orzekające w toku instancyj poddać by musiały w odniesieniu do nowego projektu odrębnej ocenie.

W konkluzji powyższego, gdy z podniesionych w skardze zarzutów jedne okazały się nieuzasadnione a drugie bezprzedmiotowe, skarga podlega oddaleniu.

Ustęp wyroku, głoszący, że według brzmienia przepisów, objętych art. 181—183 prawa budowlanego, dotyczących wysokości budynków, w związku z art. 409 p. 4 tegoż prawa, przepisy miejscowe co do wysokości budynków, wydawane w drodze wskazanej w art. 415, nie mogą zejść poniżej wymogów w art. 181—183 ustanowionych, nastręcza uwagę, że art. 409 ust. 2 prawa budowlanego wyraźnie postanawia, że przepisy miejscowe ze względu na specjalne warunki miejscowe mogą zezwolić na przekroczenie w pewnych dzielnicach miast wysokości budynków, ustanowionych w art. 181—183, o ile względy bezpieczeństwa od ognia i względy zdrowotne nie stoją na przeszkodzie, — z czego wynika, że w pewnych przypadkach, usprawiedliwionych warunkami lokalnymi, przepisy miejscowe mogą zezwolić na przekroczenie norm, ustanowionych w art. 181—183.

Gustaw Szymkiewicz

1973.

SPRAWY BUDOWLANE.

Zawieszenie rozpatrzenia prośby o pozwolenie na budowę w okresie sporządzania planów zabudowania.

Zamieszczone w art. 42 prawa budowlanego (poz. 202/28 Dz. Ust.) zastrzeżenie, że przy rozpoznawaniu prośby o pozwolenie na budowę po upływie przewidzianych w art. 39 dwóch lat odmowa pozwolenia nie może nastąpić z powodu nieuzgodnienia projektowanej budowy z zamierzeniami regulacyjnymi, dotyczy jedynie tych przypadków, kiedy w chwili rozpoznawania wspomnianej prośby plany zabudowania nie zostały jeszcze prawomocnie zatwierdzone. (Teza).

Wyrok NTA z 4 czerwca 1937 l. rej. 6494/35 w sprawie Mariem Łai Solnik przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łodzi w przedmiocie pozwolenia na budowę.

Mariem Łaja Solnikowa, właścicielka placu w Łodzi przy zbiegu ulicy Prezydenta Narutowicza i projektowanego przedłużenia ulicy Trębackiej, wniosła 14 grudnia 1931 podanie do Inspekcji Budowlanej Magistratu m. Łodzi o zatwierdzenie załączonego do tegoż podania projektu budowy pięciopiętrowego murowanego domu mieszkalnego i udzielenie pozwolenia na budowę.

Inspekcja Budowlana Magistratu m. Łodzi pismem z 11 października 1932 zakomunikowała Solnikowej, że Rada Miejska w dniu 15 września 1932 postanowiła na zasadzie art. 39 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. zawiesić na przeciąg 2 lat rozpoznanie powyższego podania ze względu na to, iż projektowana budowa uniemożliwi realizację zamierzeń regulacyjnych, ponieważ część wspomnianej posesji jest przewidziana na poszerzenie ulicy Trębackiej.

Mimo upływu zakreślonego dwuletniego okresu i zabiegów Solnikowej o rozpoznanie podania, władza budowlana podania nie rozpoznała. Dopiero pismem z 22 maja 1935 Zarząd Miejski m. Łodzi zakomunikował Solnikowej, że odmawia udzielenia pozwolenia na budowę i zatwierdzenia projektu, ponieważ w myśl ogólnego planu zabudowania m. Łodzi, zatwierdzonego przez Ministerstwo Spraw Wewn. w dniu 28 marca 1935 za nrem B. O. 34—1—6 (Monitor Polski nr 83/1935), budynek leżałby częściowo poza linią regulacyjną ulicy Trębackiej.

Urząd Wojewódzki łódzki, do którego Solnikowa odwołała się, orzeczeniem z 8 października 1935 utrzymał w mocy decyzję Zarządu Miejskiego.

Powyższe orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego Solnikowa zaskarżyła do NTA, prosząc o uchylenie zaskarżonego orzeczenia z powodu obrazy art. 42 prawa budowlanego.

Władza pozwana w złożonej w terminie odpowiedzi na skargę wywodzi, że wobec rozpoznawania podania Solnikowej już po nadejściu z Ministerstwa planu zabudowania należało zastosować przepis art. 46 ustawy budowlanej, według którego po podaniu do publicznej wiadomości o zatwierdzeniu planu zabudowania wznoszenie nowych budowli na terenach, przeznaczonych na arterie komunikacyjne, jest zabronione.

NTA rozważył co następuje:

Art. 39 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. głosi, że, jeżeli organa, powołane do sporządzania planów zabudowania, przystąpiły do opracowania tych planów — właściwe władze na podstawie

uchwały organu uchwalającego gminy upoważnione są do zawieszenia rozpatrzenia prośby o pozwolenie na budowę na okres najwyżej dwóch lat od daty zgłoszenia prośby; art. 42 zaś stanowi, że, jeżeli w powyższym dwuletnim okresie zatwierdzenie albo uprawomocnienie się planu zabudowania nie nastąpi, natenczas prośba powinna być rozpatrzona i odmowa pozwolenia na budowę nie może nastąpić z powodu nieuzgodnienia projektowanej budowy z zamierzeniami regulacyjnymi. Z zestawienia powyższych przepisów wynika, że, jeżeli w momencie wpłynięcia podania o pozwolenie na budowę przystąpiono już do sporządzania planów zabudowania, to normalne terminy porządkowe do rozpatrzenia podania, przewidziane w art. 344, mogą ulec przedłużeniu do dwóch lat; nie ma natomiast przepisu ani też nie można z treści przytoczonych wyżej artykułów wyprowadzić wniosku, by w razie nierozpoznania przez władze prośby w tym okresie czasu, petent automatycznie nabywał w tym względzie prawo budowy, czyli by rozpoznanie prośby stało się zbędne, zwłaszcza, że zezwolenie na budowę jest oczywiście aktem konstytutywnym. W konsekwencji więc tego należy uznać, że prośba o pozwolenie na budowę, choćby po upływie wspomnianych dwóch lat, musi być przez władzę rozpoznana, przy czym wówczas nie może tylko mieć miejsca odmowa pozwolenia z powodu nieuzgodnienia projektowanej budowy z „zamierzeniami regulacyjnymi", czyli z planami zabudowania, które zostały „zamierzone", lecz nie zostały jeszcze prawomocnie zatwierdzone, o ile natomiast w momencie rozpoznawania prośby plany zabudowania są już prawomocnie zatwierdzone, a więc posiadają moc obowiązującą, to władze, orzekające o pozwoleniach na budowę, nie tylko są uprawnione, lecz mają obowiązek wziąć je pod rozwagę, a w razie niezgodności projektowanej budowy z tymi planami obowiązane są w myśl kategorycznego przepisu art. 46 prawa budowlanego zezwolenia odmówić.

A ponieważ w niniejszym przypadku w momencie rozpoznawania prośby skarżącej o pozwolenie na budowę plan zabudowania był już prawomocnie zatwierdzony przez Ministerstwo Spraw Wewn., przeto w odmowie skarżącej zezwolenia na budowę domu, wychodzącego poza linię regulacyjną, nie można dopatrzyć się zarzucanej obrazy art. 42 prawa budowlanego.

Z powyższych względów NTA skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

1974.

SPRAWY BUDOWLANE.

Postępowanie przy udzielaniu pozwoleń na budowę. — Pozwolenie na budowę — legitymacja sąsiada do wniesienia odwołania.

1. Z chwilą wejścia w życie rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 2 lipca 1929 o sporządzaniu i zatwierdzaniu projektów (planów) robót budowlanych i o trybie postępowania przy wydawaniu pozwoleń na budowę i na użytkowanie budynków poz. 456 Dz. Ust., wydanego na podstawie art. 381 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust., utraciły na zasadzie art. 420 ust. 2 wymienionego prawa budowlanego moc obowiązującą te przepisy galicyjskich krajowych ustaw budowniczych, które dotyczyły trybu postępowania[1]).

2. Sąsiadowi osoby, proszącej o pozwolenie budowlane, o ile przeciw zamierzonej budowie podnosi on zarzuty, oparte na przepisach prawa budowlanego i łączące się z posiadaną przez niego nieruchomością, przysługuje, jako interesowanemu, prawo wniesienia odwołania od decyzji władzy budowlanej, zezwalającej na budowę[2]).

Wyrok NTA z 2 października 1936 l. rej. 7224/33 w sprawie inż. Jana Orłowskiego w Krakowie przeciw Wojewodzie krakowskiemu w przedmiocie zezwolenia na budowę domu.

...Przy rozpatrywaniu sprawy NTA, pozostając przy wypowiedzianych już w wyroku z 20 listopada 1933 l. rej. 4465/30 (Zb. wyr. nr 698 A)[1]) zasadach, rozważył co następuje:

Wydanie na podstawie art. 381 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 2 lipca 1929 o sporządzaniu i zatwierdzaniu projektów (planów) robót budowlanych i o trybie postępowania przy wydawaniu pozwoleń na budowę i na użytkowanie budynków miało ten skutek, że z chwilą jego wejścia w życie (17 sierpnia 1929) utraciły na zasadzie art. 420 ust. 2 prawa budowlanego moc obowiązującą te przepisy galicyjskich krajowych ustaw budowniczych, które dotyczą trybu postępowania. Rozporządzenie z 2 lipca 1929 postanawia w szczególności w § 14, że poza przepisami, zawartymi w §§ 1—13 tegoż rozporządzenia, przy wydawaniu pozwoleń na budowę i na użytkowanie budynków mają zastosowanie przepisy rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust. Ponieważ przepisy §§ 1—13 rozporządzenia z 2 lipca 1929 kwestią uprawnień stron interesowanych oraz kwestią, czy sąsiad proszącego o pozwolenie budowlane jest osobą interesowaną w przedmiocie stosowania przepisów prawa budowlanego, mających na względzie interes publiczny, wcale się nie zajmują, należy kwestie te rozpatrywać na podstawie przepisów prawa o post. admin. Otóż zasadnicze uregulowanie wchodzących pod uwagę kwestii znajduje się w art. 9, według którego osobą interesowaną jest każdy, kto żąda czynności władzy,

---

1) Por. OPA 1253/35.
2) Por. OPA 824/34, 1461/36.
3) OPA 824/34.

do kogo czynność władzy się odnosi, lub też czyjego interesu czynność władzy choćby pośrednio dotyczy; artykuł ten w ust. 2 nadaje charakter stron osobom interesowanym, które uczestniczą w sprawie na podstawie roszczenia prawnego lub prawnie chronionego interesu. W tym rozumieniu należy sąsiada osoby proszącej o pozwolenie budowlane uznać za osobę interesowaną, o ile przeciw zamierzonej budowie podnosi zarzuty, oparte na przepisach prawa budowlanego i łączące się z posiadaną przez niego nieruchomością. A ponieważ prawo budowlane w art. 394—398 przyznaje osobom interesowanym prawo wnoszenia odwołań od orzeczeń w tym przedmiocie, zatem sąsiadowi, który dopatruje się naruszenia przez władzę budowlaną przy wydaniu pozwolenia na budowę przepisów prawa budowlanego, mających na względzie interes publiczny, przysługiwać winno prawo do wniesienia odwołania od decyzji władzy budowlanej.

Skoro w niniejszej sprawie władza pozwana odmówiła skarżącemu legitymacji do wniesienia odwołania od decyzji Magistratu m. Krakowa z 14 czerwca 1933 w przedmiocie pozwolenia na budowę domu w sąsiedztwie jego realności, odmawiając mu charakteru osoby interesowanej po myśli art. 394—397 oraz art. 339, 341, 342 i 344 prawa budowlanego oraz odsyłając go na drogę sądową ze wskazaniem na art. 350 tego prawa, pomimo że w niniejszym nie chodziło wyłącznie o naruszenie praw skarżącego w zakresie prawa prywatnego, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z prawem.

W myśl stanowiska, jakie NTA zajął w wyżej przytoczonym i w poprzednich wyrokach, sąsiadowi osoby, ubiegającej się o pozwolenie na budowę, nie przysługuje legitymacja prawna do udziału w postępowaniu administracyjnym, dotyczącym udzielenia stronie pozwolenia na budowę, i nie jest on uprawniony do wniesienia odwołania od decyzji władzy w tym względzie, gdy występuje z zarzutami naruszenia praw, przysługujących mu w zakresie prawa prywatnego; zasada ta natomiast nie może mieć zastosowania wówczas, gdy sąsiad stawia zarzuty naruszenia przez władzę budowlaną przy wydaniu pozwolenia na budowę tych przepisów prawa budowlanego, które są ustanowione ze względu na interes publiczny, o ile przy tym zachowanie wspomnianych przepisów leży w jego interesie, jako właściciela nieruchomości. Z tego jednak nie wynika, by władza, powołana do udzielania pozwoleń na budowę, miała obowiązek przeprowadzania dochodzeń komisyjnych lub rozprawy z udziałem sąsiadów, gdyż przepisy dzielnicowe, które nakładały na nią obowiązek przeprowadzania dochodzenia komisyjnego z udziałem sąsiadów, straciły moc obowiązującą, jak uznał NTA w powyższym wyroku, z dniem wejścia w życie rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 2 lipca 1929 o sporządzaniu i zatwierdzaniu projektów (planów) robót budowlanych i o trybie postępowania przy wydawaniu pozwoleń na budowę i na użytkowanie budynków (poz. 456 Dz. Ust.), które omawianego obowiązku na władzę nie nakłada i stanowi jedynie, że w sprawach o pozwolenia na budowę mają zastosowanie przepisy prawa o post. admin.

Gustaw Szymkiewicz

1975.

SAMORZĄD.

Obowiązek gmin wypłacania dodatku mieszkaniowego nauczycielom publicznych szkół powszechnych[1]).

Obowiązek gmin wypłacania dodatku mieszkaniowego nauczycielom szkół powszechnych nie został uchylony rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 663 Dz. Ust. o uposażeniu funkcjonariuszów państwowych. (Teza).

Wyrok NTA z 12 kwietnia 1937 l. rej. 9343/34 w sprawie Gminy Dmochy-Glinki przeciw Wojewodzie białostockiemu w przedmiocie budżetu gminy na r. 1934/35.

...NTA zważywszy,

że rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 663 Dz. Ust. o uposażeniu funkcjonariuszów państwowych została uchylona dotycząca tegoż przedmiotu ustawa uposażeniowa z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust.,

że obowiązek gmin do wypłacania nauczycielom szkół publicznych dodatków mieszkaniowych w razie niedostarczenia mieszkań w naturze wynika, wbrew twierdzeniu skarżącej gminy, nie z uchylonej ustawy uposażeniowej z 9 października 1923, lecz z przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 662 Dz. Ust., stanowiącego nowelizację art. 11 ustawy z 17 lutego 1922 o zakładaniu i utrzymywaniu publicznych szkół powszechnych poz. 143 Dz. Ust.,

że te ostatnie przepisy ani przez cytowane na wstępie rozporządzenie z 28 października 1933, ani przez żaden inny akt prawodawczy nie zostały uchylone, względnie zmienione i nie ma podstawy do uważania obowiązku gmin ponoszenia pomienionego ciężaru za wygasły wyłącznie z uwagi na skasowanie i w stosunku do nauczycieli przez nową ustawę uposażeniową dodatków do uposażeń, wypłacanych ze Skarbu Państwa,

że zatem stanowisko władzy pozwanej o obowiązku gminy skarżącej ponoszenia nadal pomienionego wydatku uznać należy za słuszne, a w związku z tym — że wstawienie odpowiedniej pozycji do budżetu skarżącej gminy, jako wydatku nakazanego ustawowo, znajduje oparcie w przepisach obowiązujących,

nie uwzględnił zarzutów, podniesionych przez skarżącą gminę i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

---

[1]) Por. OPA 1554/36.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1
WYDAWNICTWO:
KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153
Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Druk. „Monolit", Warszawa, ul. Elektoralna 3, tel. 5.81-92.